

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	575111
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2024-01-11T12:59:15.159
Tytuł (teza):	Uznanie poniesionych wydatków za wydatki poniesione na własne cele mieszkaniowe.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2024-01-09T13:48:49.931
Sygnatura:	0112-KDSL1-1.4011.434.2023.2.AG
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • nieruchomości-zbycie nieruchomości
Przepis:	• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1-lit. a
Zagadnienie:	• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.
Załączniki:	brak
Stan prawny:	2024-01-09T13:54:32.788

Treść:

Interpretacja indywidualna – stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie,

stwierdzam, że Pana stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

13 listopada 2023 r. wpłynął Pana wniosek z 6 listopada 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych. Uzupełnił go Pan – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 14 grudnia 2023 r. (wpływ 18 grudnia 2023 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego

W dniu (...) czerwca 2020 r. A sprzedał swój udział wynoszący $\frac{1}{2}$ w działce położonej w miejscowości (...) (dalej jako: Działka), nabyty w 2017 r. w drodze darowizny od własnej małżonki z dnia (...) lutego 2017 r.

Sprzedaż nie nastąpiła w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a uzyskany przychód w kwocie (...) zł był przychodem ze źródła przychodów objętego zakresem art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej jako: Ustawa).

W związku z osiągnięciem opisanego wyżej przychodu podatkowego, A złożył zeznanie PIT-39 za 2020 r. i zadeklarował w nim przeznaczenie całości przychodu ze sprzedaży – czyli kwoty (...) zł na tzw. cele mieszkaniowe, objęte zwolnieniem z podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy. Termin na wydatkowanie kwoty (...) zł upływa z dniem 31 grudnia 2023 r.

W dniu (...) czerwca 2022 r. A, wraz ze swoim synem B, zakupili w udziałach ułamkowych wynoszących $\frac{1}{2}$ dla A i $\frac{1}{2}$ dla B, prawo własności lokalu mieszkalnego położonego w Hiszpanii (dalej jako: Mieszkanie w Hiszpanii). A sfinansował ten zakup w części ze środków pochodzących ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego $\frac{1}{2}$ w prawie własności Działki.

Pozostałą część przychodu ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego $\frac{1}{2}$ w prawie własności Działki A przeznaczy najpóźniej do dnia 31 grudnia 2023 r. na nabycie od własnej małżonki w drodze umowy kupna-sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego $\frac{1}{25}$ w prawie własności nieruchomości położonej w (...) zabudowanej budynkiem mieszkalnym.

W tym miejscu należy wskazać, że nieruchomość, na której posadowiony jest wspomniany budynek mieszkalny została nabyta przez A i jego małżonkę w 1997 r. do majątku wspólnego małżonków na podstawie umowy sprzedaży.

W dniu (...) sierpnia 2008 r. A z małżonką zawarli umowę majątkową małżeńską, w której wyłączyli obowiązującą w ich małżeństwie wspólność majątkową małżeńską.

W dniu (...) lutego 2017 r. A i małżonka zawarli umowę podziału majątku wspólnego, mocą której nieruchomość, na której posadowiony jest wspomniany budynek mieszkalny wraz z umeblowaniem i wyposażeniem nabyła w całości małżonka z obowiązkiem ustanowienia na rzecz A bezpłatnego dożywotniego prawa użytkowania tej nieruchomości, polegające na prawie korzystania z tej nieruchomości wraz z małżonką jako właścicielką tej nieruchomości.

W dalszej części wniosku nieruchomość ta będzie nazywana Domem Mieszkalnym w (...). A z kolei, mocą wspomnianej wyżej umowy z (...) lutego 2017 r., nabył majątek związany z prowadzoną działalnością gospodarczą z obowiązkiem spłaty na rzecz małżonki kwoty (...) zł.

A zamieszkuje w Domu Mieszkalnym w (...) na podstawie wyżej opisanego prawa bezpłatnego dożywotniego prawa użytkowania tej nieruchomości, polegającego na prawie korzystania z tej nieruchomości wraz z małżonką jako właścicielką tej nieruchomości.

Centrum interesów osobistych A znajdowało się w latach 2020 – 2023 roku i nadal się znajduje w Polsce. W Polsce znajduje się główne źródło dochodu w ramach prowadzonej działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu usług pośrednictwa komercyjnego obejmującego: wsparcie klientów w negocjowaniu umów zawieranych z dostawcami, informowanie klientów o produktach oferowanych przez dostawców, utrzymywanie

ciągłego kontaktu z klientami, poszukiwanie nowych klientów dla dostawców, wsparcie klientów przy składaniu zamówienia na produkty dostawców.

Dodatkowo od września 2023 roku A ma podpisaną umowę o pracę obowiązującą do końca 2023 roku, obejmującą obowiązki, które mogą być realizowane także zdalnie.

Mieszkanie w Hiszpanii jest używane do celów mieszkalnych A i jego małżonki oraz syna – B i jego małżonki.

Od czasu zakupu mieszkania w Hiszpanii (2022 rok) A spędził w nim okres łącznie około 4 miesięcy (lipiec, październik/listopad 2022 r. oraz luty, kwiecień, czerwiec, wrzesień 2023 r.), gdzie poszczególne okresy pobytu miały długość około 17 do 21 dni każdorazowo.

W okresach pobytu w Mieszkaniu w Hiszpanii, A świadczył na rzecz swoich klientów usługi pośrednictwa komercyjnego w trybie zdalnym z Mieszkania w Hiszpanii (czyli w tym okresie jednocześnie mieszkał w tym mieszkaniu i zdalnie wykonywał czynności wchodzące w zakres jego działalności gospodarczej, a tym samym zaspokajał w tym okresie swoje potrzeby mieszkaniowe). Od września 2023 r. w czasie pobytu w Mieszkaniu w Hiszpanii, A może także z tego mieszkania wykonywać zdalnie obowiązki wchodzące w zakres umowy o pracę, podpisanej we wrześniu 2023 r. i obowiązującej do końca grudnia 2023 r.

A corocznie w Hiszpanii będzie przebywać w okolicy 4-5 miesięcy, nadal funkcjonując w modelu wyżej opisanym, a tym samym będzie zaspokajał w tym okresie swoje potrzeby mieszkaniowe korzystając z Mieszkania w Hiszpanii.

W uchwale z dnia 24 maja 2021 r., sygn. II FPS 1/21, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w przypadku przychodów z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy albo umów o podobnym charakterze, o ile nie dotyczą składników majątku związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej, należy je kwalifikować do źródła przychodów określonego w art. 1 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (czyli do źródła „najem i dzierżawa”). W treści uchwały NSA stwierdził, iż kluczowym dla zakwalifikowania przychodu do określonego źródła jest zamiar (decyzja) podatnika ujawniony np. poprzez wprowadzenie lub niewprowadzenie wynajmowanego lokalu lub budynku do majątku związanego z wykonywaniem działalności gospodarczej. Z uchwały wynika, że to sami podatnicy powinni decydować, czy wynajmowana nieruchomości należy do majątku osobistego czy też firmowego.

Zgodnie z uzasadnieniem uchwały przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze, są zaliczane bez ograniczeń do źródła przychodów wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, chyba że stanowią składnik majątkowy mienia osoby fizycznej, który został przez nią wprowadzony do majątku związanego z wykonywaniem działalności gospodarczej.

Co istotne uchwała została podjęta w składzie 7 sędziów, co oznacza, że ma moc wiążącą dla wszystkich sądów administracyjnych – nie mogą one wydawać orzeczeń wbrew tej uchwale.

Mając na względzie treść tej uchwały NSA, A uważa, że nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie obrotu nieruchomości. Opisany poniżej najem okresowy mieszkania w Hiszpanii stanowi przychód ze źródła „najem i dzierżawa” i nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Mieszkanie w Hiszpanii (którego A jest współwłaścicielem w udziałach po ½ wraz ze swoim synem) było i będzie w kolejnych latach przez A i jego syna B wynajmowane firmie, która w czasie nieobecności właścicieli w tym mieszkaniu wynajmowała i będzie wynajmowała to

mieszkanie osobom trzecim na pobyt krótkotrwały. A i jego syn B (każdy z osobna w stosunku do swojej części przychodów) opodatkował i będzie opodatkowywał uzyskiwane przychody jako przychody z najmu, a więc ze źródła „najem i dzierżawa”.

A prowadził i prowadzi w Polsce działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług pośrednictwa komercyjnego i jest przedsiębiorcą zarejestrowanym w CEIDG.

Podatek od przychodów z najmu Mieszkania w Hiszpanii był opłacany w Hiszpanii.

Na tle opisanego stanu faktycznego powstała potrzeba uzyskania przez A interpretacji indywidualnej dotyczącej prawidłowości jego stanowiska w zakresie:

- uznania poniesionych przez A wydatków na zakup udziału ułamkowego wynoszącego $\frac{1}{2}$ w prawie własności lokalu mieszkalnego w Hiszpanii (Mieszkania w Hiszpanii) za wydatek na własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131, w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit a i ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w związku z art. 26 ust. 1 umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Hiszpanii o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisanej w Madrycie dnia 15 listopada 1979 r.,
- uznania planowanego przez A wydatku na nabycie udziału ułamkowego wynoszącego $\frac{1}{25}$ w prawie własności Domu Mieszkalnego w (...) za wydatek na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131, w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit a Ustawy.

W piśmie z 14 grudnia 2023 r., stanowiącym uzupełnienie wniosku, wskazał Pan, że przyczyna planowanego nabycia od własnej małżonki w drodze umowy kupna-sprzedaży udziału ułamkowego w Domu Mieszkalnym w (...), wynoszącego $\frac{1}{25}$, jest taka, że dzięki nabyciu udziału ułamkowego (takiego, na jakiego zakup Pana stać w tej chwili) zabezpieczy Pan swoje interesy w ten sposób, że utrudni Pan małżonce sprzedaż tego budynku mieszkalnego – co wynika z tego, że w razie sprzedaży Domu Mieszkalnego w (...) będzie on miał dwóch współwłaścicieli (małżonkę w $\frac{24}{25}$ i Pana w $\frac{1}{25}$).

Tym samym, obniży Pan ryzyko takiej sprzedaży przez małżonkę, jako że trudniej jest znaleźć nabywcę na udział ułamkowy, wynoszący $\frac{24}{25}$, niż na całość prawa własności.

Kwestia wydatkowania części środków ze sprzedaży nieruchomości dokonanej w 2020 roku na zakup udziału wynoszącego $\frac{1}{25}$ nie jest więc głównym powodem planowanego zakupu tego udziału, ale skoro Pan ja planuje, to musi mieć jasność, czy tego rodzaju wydatek może potraktować jako wydatek na własne cele mieszkaniowe, w kontekście art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Pytania

1. Czy prawidłowe jest stanowisko A, że w świetle art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a, w związku z art. 21 ust. 1 pkt 131 i art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a oraz art. 21 ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w związku z art. 26 ust. 1 umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Hiszpanii o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku podpisanej w Madrycie dnia 15 listopada 1979 r., kwota wydatku sfinansowanego z części przychodu uzyskanego ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego $\frac{1}{2}$ w prawie własności Działki, przeznaczona na zakup udziału wynoszącego $\frac{1}{2}$ w prawie własności lokalu mieszkalnego w Hiszpanii (Mieszkania w Hiszpanii), stanowiła w całości wydatek A na własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131, w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i mogła zostać przez A uwzględniona przy obliczaniu kwoty dochodu ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego $\frac{1}{2}$ w prawie własności Działki, zwolnionego z podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?
2. Czy prawidłowe jest stanowisko A, że w świetle art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a w związku z art. 21 ust. 1 pkt 131 i art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób

fizycznych, kwota wydatku sfinansowanego z części przychodu uzyskanego ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego 1/2 w prawie własności Działki przeznaczona do 31 grudnia 2023 r. na zakup udziału wynoszącego 1/25 w prawie własności Domu Mieszkalnego w (...) będzie stanowiła w całości wydatek A na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i będzie mogła zostać przez A uwzględniona przy obliczaniu kwoty dochodu ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego 1/2 w prawie własności Działki zwolnionego z podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Pana stanowisko w sprawie

Ad 1:

A stoi na stanowisku, że w świetle art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a w związku z art. 21 ust. 1 pkt 131 i art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a i art. 21 ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w związku z art. 26 ust. 1 umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Hiszpanii o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisanej w Madrycie dnia 15 listopada 1979 r., kwota wydatku sfinansowanego z części przychodu uzyskanego ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego 1/2 w prawie własności Działki przeznaczona na zakup udziału wynoszącego 1/2 w prawie własności lokalu mieszkalnego w Hiszpanii (Mieszkania w Hiszpanii), stanowiła w całości wydatek A na własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131, w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i mogła zostać przez A uwzględniona przy obliczaniu kwoty dochodu ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego 1/2 w prawie własności Działki, zwolnionego z podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W dniu (...) czerwca 2022 r. A wraz ze swoim synem B zakupili w udziałach ułamkowych wynoszących 1/2 dla A i 1/2 dla B, prawo własności lokalu mieszkalnego położonego w Hiszpanii. A sfinansował ten zakup w części ze środków pochodzących ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego 1/2 w prawie własności Działki. Centrum interesów osobistych A znajdowało się w Polsce.

Zgodne z treścią art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e tej ustawy, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe: udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za wydatki poniesione na cele, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy uważa się wydatki poniesione na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem.

Jak wskazano w treści wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 stycznia 2020 r. sygn. II FSK 663/18, „wykładnia językowa nie może prowadzić do zawężenia zwrotu nieodokreślonego „własnych celów mieszkaniowych”, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, lecz wymaga indywidualnej oceny w konkretnym stanie faktycznym. Zatem rolą organów będzie odniesienie się do normatywnego zwrotu „własnych celów mieszkaniowych”, a nie kreowania „własnych potrzeb mieszkaniowych”. Skoro ustawodawca na gruncie przepisów

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych operuje pojęciem "własnych celów mieszkaniowych", to na tym należy poprzestać".

Zdaniem A wskazuje na to przede wszystkim literalne brzmienie przepisu, w którym jest mowa o „własnych celach mieszkaniowych”: „Własne cele mieszkaniowe” realizuje ten, kto ponosi wydatki m.in. na nabycie lokalu mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu.

Jak podkreślił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 22 października 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 1028/14:

„(...) art. 21 ust. 1 pkt 131 nie uzależnia zwolnienia z PIT od tego, co dalej stanie się z kupionym mieszkaniem. Ustawodawcy nie chodziło o to, by w nabytym mieszkaniu bądź domu podatnik miał od razu zamieszkać”.

Za takim wnioskiem przemawia także wykładnia systemowa wewnętrzna.

W art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a oraz – tym bardziej – lit. c, Ustawa wskazuje, że realizacja własnych celów mieszkaniowych ma miejsce także wtedy, gdy podatnik za środki pochodzące ze zbycia nieruchomości nabędzie – w stosownym terminie – własność lub użytkowanie wieczyste gruntu. Nabycie samego gruntu jest więc przez ustawodawcę traktowane jako realizacja własnego celu mieszkaniowego, choć przecież na samym gruncie zamieszkać nie można.

Na powyższą nierestrykcyjną interpretację wskazuje także orzecznictwo administracyjne (np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 2067/10).

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 30 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1887/17, dla ziszczenia się przesłanek zwolnienia podatkowego unormowanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy nie jest konieczne, by realizacja własnych celów mieszkaniowych była ograniczona do jednego lokalu. NSA w tym wyroku podzielił również stanowisko, że zastosowaniu zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy nie stoi na przeszkodzie oddanie zakupionego lokalu w najem, zwłaszcza jeżeli tego typu aktywność podatnika nie nosi znamion działalności gospodarczej.

W ślad za Naczelnym Sądem Administracyjnym należy podzielić pogląd wyrażony w wyroku z 29 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3126/14, zgodnie z którym zwolnienia i ulgi wprowadzone do ustawy podatkowej służą realizacji określonego, preferowanego przez ustawodawcę celu.

Zatem wykładnia przepisu statuującego ulgę powinna być dokonywana w taki sposób, aby z jednej strony faktycznie nie dochodziło do rozszerzenia zakresu wykładanego przepisu z drugiej jednak strony należy mieć na uwadze, aby w każdym przypadku faktyczny cel ulgi mógł zostać zrealizowany.

W doktrynie wyrażany jest pogląd akceptowany w orzecznictwie, że zwolnienie od podatku dochodowego dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości mieszkalnej jest normą celu społecznego (socjalnego), która w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych obywateli. Zadaniem jakie ma spełnić ta norma jest rozwój określonej dziedziny życia gospodarczego i społecznego (R. Mastalski. Wprowadzenie do prawa podatkowego. Warszawa. 1995 r., str. 113-114). Celem wprowadzenia tego przepisu było preferowanie przeznaczenia przez podatników środków pieniężnych uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego czasowe, uzasadnione obiektywnymi okolicznościami wynajęcie zakupionych lokali mieszkalnych samo w sobie nie może przesadzać o tym, że podatnik nie będzie w nich realizował w tych mieszkaniach własnych celów mieszkaniowych. Ustawodawca nie zastrzegł w treści analizowanych przepisów, że

własny cel mieszkaniowy w zakupionym lokalu ma być realizowany nieprzerwanie od daty jego nabycia.

W wyrokach NSA z 14 czerwca 2017 r., sygn. akt II FSK 1475/15, z 18 maja 2018 r., sygn. II FSK 1328/16, stwierdzono, że dla zastosowania omawianego zwolnienia wystarczające jest, by wydatek na cele mieszkaniowe został poniesiony nie później niż w okresie dwóch lat (w aktualnym stanie trzech lat) od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości i praw majątkowych, lecz również podkreślono, że ustawa wymaga wyłącznie celowości działania podatnika.

Wykładnia celowościowa art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych prowadzi do wniosków, które nie tylko nie stoją w sprzeczności z wykładnią gramatyczną tego przepisu, ale wykładnia celowościowa urzeczywistnia rzeczywistą intencję ustawodawcy, w zakresie preferencyjnego traktowania wydatków na zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych.

Przywołany przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wymienia jakichkolwiek innych warunków (niż przeznaczenie środków na wskazane cele), od których uzależnione byłoby skorzystanie ze zwolnienia.

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a i ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wymaga, by A dla uznania wydatku na zakup udziału w prawie własności lokalu mieszkalnego za wydatek na własne cele mieszkaniowe zamieszkiwał w tym lokalu przez cały okres bycia jego współwłaścicielem.

Decydujące jest, że zakup udziału wynoszącego 1/2 w prawie własności lokalu mieszkalnego w Hiszpanii (Mieszkania w Hiszpanii) nastąpił w celu zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych A i że zamieszkiwał on w tym mieszkaniu w 2022 roku w zakresie opisanym we wniosku, jednocześnie mieszkając i wykonując zdalnie w czasie pobytu w Mieszkania w Hiszpanii czynności składające się na świadczone w ramach prowadzonej działalności gospodarczej usługi pośrednictwa komercyjnego w trybie zdalnym z Mieszkania w Hiszpanii (czyli w tym okresie jednocześnie mieszkał w tym mieszkaniu i zdalnie wykonywał czynności wchodzące w zakres jego działalności gospodarczej a tym samym zaspokajał w tym okresie swoje potrzeby mieszkaniowe).

W tym modelu funkcjonował będzie A także w kolejnych latach. Od września 2023 r. w czasie pobytu w Mieszkania w Hiszpanii A wykonywał także zdalnie obowiązki wchodzące w zakres umowy o pracę podpisanej we wrześniu 2023 r. i obowiązującej do końca grudnia 2023 r.

Zastosowanie przepisów art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest możliwe, bowiem spełniony jest warunek określony w art. 21 ust. 27 tej ustawy pomieszczony w słowach:

„W przypadku ponoszenia wydatków na cele mieszkaniowe w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe”.

Jak to wynika z treści art. 26 ust. 1 umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Hiszpanii o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisanej w Madrycie dnia 15 listopada 1979 r.:

„Właściwe władze Umawiających się Państw będą wymieniały informacje konieczne do wykonywania niniejszej umowy, a także informacje dotyczące prawa wewnętrznego Umawiających się Państw co do podatków objętych niniejszą umową w takim zakresie, w jakim opodatkowanie, które one przewidują jest zgodne z umową. Wymienione

informacje będą stanowiły tajemnicę i będą mogły być udzielane tylko osobom lub władzom (w tym również sądom albo organom administracyjnym), zajmującym się ustaleniem lub poborem podatków wymienionych w niniejszej umowie albo postępowaniem, wnioskami i środkami odwoławczymi w sprawach podatkowych. Powołane osoby lub władze użyją informacji tylko w wymienionym celu. Mogą one ujawnić te informacje w trakcie przewodu sądowego lub na potrzeby decyzji sądowych”.

Istnieje zatem podstawa do wymiany informacji podatkowej między Polską a Hiszpanią, a zatem stanowisko A ma swoje uzasadnienie w obowiązujących przepisach i orzecznictwie sądów administracyjnych.

Ad 2:

A stoi na stanowisku, że w świetle art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a w związku z art. 21 ust. 1 pkt 131 i art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, kwota wydatku sfinansowanego z części przychodu uzyskanego ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego $\frac{1}{2}$ w prawie własności Działki przeznaczona do 31 grudnia 2023 r. na zakup udziału wynoszącego $\frac{1}{25}$ w prawie własności Domu Mieszkalnego w (...), będzie stanowiła w całości wydatek A na własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131, w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i będzie mogła zostać przez A uwzględniona przy obliczaniu kwoty dochodu ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego $\frac{1}{2}$ w prawie własności Działki, zwolnionego z podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z treścią art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e tej ustawy, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za wydatki poniesione na cele, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy uważa się wydatki poniesione na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem.

A uważa, że nie stoi w sprzeczności z objęciem zwolnieniem wskazanym w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych planowanego wydatku na nabycie udziału ułamkowego wynoszącego $\frac{1}{25}$ w prawie własności Domu Mieszkalnego w (...), fakt że A zamieszkuje w tym Domu Mieszkalnym w (...) w oparciu o ustanowione w dniu 13 lutego 2017 r. przez jego małżonkę na jego rzecz prawo bezpłatnego dożywotniego prawa użytkowania tej nieruchomości, polegające na prawie korzystania z tej nieruchomości wraz z małżonką jako właścicielką tej nieruchomości.

Ustanowienie tego prawa było częścią umowy z dnia (...) lutego 2017 r. dotyczącej podziału majątku wspólnego, mocą której Dom Mieszkalny w (...) wraz z umeblowaniem i wyposażeniem nabyła w całości małżonka z obowiązkiem ustanowienia na rzecz A bezpłatnego dożywotniego prawa użytkowania tej nieruchomości, polegające na prawie korzystania z tej nieruchomości wraz z małżonką, jako właścicielką tej nieruchomości.

Przepis art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że za wydatki poniesione na cele, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy uważa się wydatki poniesione na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku.

Tak więc nabycie przez A od małżonki udziału ułamkowego wynoszącego 1/25 w prawie własności Domu Mieszkalnego w (...) jest objęte zakresem tego przepisu. Nabycie wspomnianego udziału ułamkowego będzie oznaczało faktyczny wydatek z majątku odrębnego A do majątku odrębnego małżonki, polegający na uiszczeniu ceny sprzedaży za nabywany udział ułamkowy. Fakt, że A już przed nabyciem tego udziału ułamkowego zamieszkuje w Domu Mieszkalnym w (...) w oparciu o ustanowione (...) lutego 2017 r. prawo bezpłatnego dożywotniego prawa użytkowania tej nieruchomości polegające na prawie korzystania z tej nieruchomości wraz z małżonką jako właścicielką tej nieruchomości, nie wyłącza w przekonaniu Wnioskodawcy zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jako że przepis ten nie wprowadza wymogu, aby przed nabyciem udziału w prawie własności budynku mieszkalnego podatnik nie zamieszkiwał w danym budynku mieszkalnym.

Po zakupie udziału ułamkowego A będzie nadal mieszkał w Domu Mieszkalnym w (...), a tym samym będzie zaspokajał swoje potrzeby mieszkaniowe w oparciu o bycie współwłaścicielem Domu Mieszkalnego w (...).

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.):

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

W myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy:

Źródłem przychodów jest odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- d) innych rzeczy,

jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub prawa przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego. Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości nastąpiło po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, nie jest źródłem przychodu w

rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 tej ustawy, a kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Wobec powyższego, w przypadku sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ww. ustawy decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uzyskanego z tego tytułu dochodu ma moment i sposób ich nabycia.

Z opisu sprawy wynika, że (...) czerwca 2020 r. sprzedał Pan – przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym doszło do nabycia w drodze darowizny – swój udział wynoszący $\frac{1}{2}$ w prawie własności działki położonej w Polsce. Sprzedaż nie nastąpiła w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a uzyskany przychód w kwocie (...) zł był przychodem ze źródła przychodów objętego zakresem art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W związku z osiągnięciem z tytułu ww. sprzedaży przychodu podatkowego, złożył Pan zeznanie PIT-39 za 2020 r. i zadeklarował w nim przeznaczenie całości przychodu ze sprzedaży na tzw. cele mieszkaniowe, objęte zwolnieniem z podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy.

W dniu (...) czerwca 2022 r., wraz ze swoim synem, zakupił Pan w udziałach ułamkowych wynoszących $\frac{1}{2}$ dla Pana i $\frac{1}{2}$ dla syna, prawo własności lokalu mieszkalnego położonego w Hiszpanii. Sfinansował Pan ten zakup w części ze środków pochodzących ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego $\frac{1}{2}$ w prawie własności działki.

Pozostałą część przychodu ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego $\frac{1}{2}$ w prawie własności działki przeznaczy Pan najpóźniej do dnia 31 grudnia 2023 r. na nabycie od małżonki w drodze umowy kupna-sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego $\frac{1}{25}$ w prawie własności nieruchomości położonej w (...) zabudowanej budynkiem mieszkalnym.

Wobec powyższego, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości i ww. praw majątkowych następuje przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie i nie zostaje dokonane w wykonywaniu działalności gospodarczej stanowi źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Na podstawie art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

Art. 30e ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że:

Podstawą obliczenia podatku, o której mowa w ust. 1, jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw.

Stosownie do art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

Art. 22 ust. 6c cytowanej ustawy stanowi, że:

Koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, z zastrzeżeniem ust. 6d, stanowią udokumentowane koszty nabycia

lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

W świetle art. 22 ust. 6e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Na gruncie art. 30e ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, wykazać:

- 1) dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c i obliczyć należny podatek dochodowy od dochodu, do którego nie ma zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 131, lub
- 2) dochody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131.

Z art. 30e ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że:

Dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł.

Natomiast, zgodnie z art. 30e ust. 7 tej ustawy:

W przypadku niewypełnienia warunków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 podatnik jest obowiązany do złożenia korekty zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, i do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę; odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu płatności, o którym mowa w art. 45 ust. 4 pkt 4, do dnia zapłaty podatku włącznie.

Dochód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy – może jednak zostać objęty zwolnieniem z opodatkowania przy spełnieniu warunków określonych w tym przepisie.

Art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że:

Wolne od podatku są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe podatnika wskazany w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca w sposób jednoznaczny wskazał w nim cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości.

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru:

$$\text{dochód zwolniony} = D \times W/P$$

gdzie:

D – dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa,

W – wydatki poniesione na cele mieszkaniowe,

P – przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

Cytowany powyżej przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wiąże skutki prawne w postaci zwolnienia od opodatkowania z faktem przeznaczenia – w warunkach określonych w ustawie – uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych dochodu wyłącznie na własne cele mieszkaniowe wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ww. ustawy.

Powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia.

W sytuacji, gdy przychód z odpłatnego zbycia zostanie w całości przeznaczony na cele mieszkaniowe, to wówczas uzyskany z tego tytułu dochód będzie w całości korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Przedmiotem analizy w sprawie jest możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego w przypadku przeznaczenia części przychodu uzyskanego ze sprzedaży udziału w nieruchomości położonej w Polsce na nabycie do własnych celów mieszkaniowych udziału w nieruchomości położonej w Hiszpanii.

Z art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że:

Za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki poniesione na:

- a) nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
 - b) nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
 - c) nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie, prawa użytkowania wieczystego takiego gruntu lub udziału w takim prawie, w tym również z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, oraz nabycie innego gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, grunt ten zmieni przeznaczenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego,
 - d) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,
 - e) rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego
- położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

W świetle natomiast art. 21 ust. 25a cytowanej ustawy:

Wydatki, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, uznaje się za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, jeżeli przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, nastąpiło nabycie własności rzeczy lub praw wymienionych w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, w związku z którymi podatnik ponosił wydatki na nabycie.

Na mocy art. 21 ust. 27 przywołanej ustawy:

W przypadku ponoszenia wydatków na cele mieszkaniowe w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe.

Ponadto art. 21 ust. 28 powołanej ustawy stanowi, że:

Za wydatki, o których mowa w ust. 25, nie uważa się wydatków poniesionych na:

- 1) nabycie gruntu lub udziału w gruncie, prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie, budynku, jego części lub udziału w budynku, lub
 - 2) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, adaptację lub remont budynku albo jego części
- przeznaczonych na cele rekreacyjne.

W związku z tym, tylko wydatkowanie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości – w terminie i na cele wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 131, a szczegółowo określone w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – pozwala na zastosowanie przedmiotowego zwolnienia.

Wskazać bowiem należy, że ulgi i zwolnienia są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. poz. 483 ze zm.) stanowiącego, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Oznacza to, że wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą bezwzględnie wynikać z przepisów prawa i być interpretowane ściśle z jego literą. Tym samym podkreślenia wymaga fakt, że tylko określone zdarzenia prawne, bądź spełnienie określonych przesłanek, od których ustawodawca uzależnia prawo do zwolnienia z opodatkowania, skutkuje zwolnieniem przychodu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to, że w prawie podatkowym w stosunku do wszelkich ulg i zwolnień zabronione jest stosowanie rozszerzającej wykładni przepisów.

Zaznaczyć należy, że ustawodawca prawo do skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uzależnia m.in. od wydatkowania przez podatnika w ściśle określonym czasie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c na realizację własnego celu mieszkaniowego. Celem tym może być nabycie – w określonym przepisami prawa terminie – lokalu mieszkalnego, w którym to lokalu podatnik będzie zaspokajał swoje własne potrzeby mieszkaniowe.

Zatem, aby możliwe było skorzystanie z wyżej wymienionego zwolnienia to poniesione wydatki na cele określone w art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych muszą spełniać wszystkie warunki z art. 21 ust. 1 pkt 131 tejże ustawy.

Intencją ustawodawcy tworzącego to zwolnienie było zachęcenie podatników do nabywania w miejsce zbywanych nieruchomości czy praw majątkowych, innych nieruchomości lub praw majątkowych przeznaczonych do zaspakajania ich indywidualnych potrzeb mieszkaniowych.

Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”, świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia dopisując ten przymiotnik, przesądził, że celem nadrzędnym jest możliwość uwzględnienia przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie „własnych” potrzeb mieszkaniowych podatnika.

Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”. Sądy administracyjne podkreślają, że zwolnienie z opodatkowania dochodów opisanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter mieszany, podmiotowo-przedmiotowy. Wydatkowanie środków na określony przedmiot w połączeniu z funkcją jaką ten przedmiot realizuje na rzecz nabywcy – zaspokojenie jego własnych celów mieszkaniowych.

Zwolnieniem tym nie są objęte przychody ze sprzedaży nieruchomości i praw przeznaczone na zakup innych nieruchomości lub praw w sytuacji, gdy czynności te wskazują np. na działanie o charakterze zarobkowym, spekulacyjnym, inwestycyjnym lub innym nie wskazującym na działanie ukierunkowane na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych.

W świetle powyższego, skorzystanie ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uzależnione jest od kumulatywnego spełnienia dwóch przesłanek: wydatkowania przychodu na cele mieszkaniowe i dokonania tej czynności przed upływem trzyletniego terminu.

W opisie sprawy wskazał Pan, że część przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości przeznaczył Pan na zakup udziału ułamkowego wynoszącego 1/2 w prawie własności lokalu mieszkalnego położonego w Hiszpanii. W mieszkaniu położonym w Hiszpanii będzie Pan przebywał około 4-5 miesięcy w roku. W tym okresie jednocześnie będzie Pan mieszkał w tym mieszkaniu i pracował zdalnie, a tym samym będzie Pan zaspokajał w tym okresie swoje potrzeby mieszkaniowe.

Jak wskazano powyżej wydatki, których realizacja uprawnia do zwolnienia określone zostały enumeratywnie w art. 21 ust. 25 ww. ustawy.

Jednym z takich celów jest m.in. nabycie lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, położonego w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

Jednak wyjaśnić należy, że w przypadku ponoszenia wydatków na cele mieszkaniowe w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej prawo do zwolnienia ustawodawca uzależnił od istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe.

W przypadku nabycia nieruchomości na terytorium Hiszpanii warunek określony w art. 21 ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – zostanie spełniony, w myśl bowiem art. 26 ust. 1 zdanie pierwsze umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Hiszpanii o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku podpisanej w Madrycie dnia 15 listopada 1979 r. (Dz. U. z 1982 r. Nr 17, poz. 127):

Właściwe władze Umawiających się Państw będą wymieniały informacje konieczne do wykonywania niniejszej umowy, a także informacje dotyczące prawa wewnętrznego Umawiających się Państw co do podatków objętych niniejszą umową w takim zakresie, w jakim opodatkowanie, które one przewidują, jest zgodne z umową.

Mając na względzie opisany we wniosku stan faktyczny oraz przedstawione powyżej uregulowania prawne należy stwierdzić, że skoro uzyskany przez Pana przychód ze

sprzedaży udziału w nieruchomości, w okresie trzech lat licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, został wydatkowany na zakup ½ udziału w mieszkaniu w Hiszpanii, w którym zamierza Pan mieszkać i pracować zdalnie, to osiągnięty dochód korzysta ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Spełnione bowiem zostały określone w tej ustawie przesłanki uprawniające do zastosowania przedmiotowego zwolnienia, w tym warunek określony w art. 21 ust. 27 ustawy dotyczący istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium będzie Pan ponosił wydatki na cele mieszkaniowe.

Zatem, w odpowiedzi na pytanie nr 1 wniosku, należy uznać za prawidłowe Pana stanowisko, że w świetle art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a w związku z art. 21 ust. 1 pkt 131 i art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a i art. 21 ust. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w związku z art. 26 ust. 1 umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Hiszpanii o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, kwota wydatku sfinansowanego z części przychodu uzyskanego ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego ½ w prawie własności Działki przeznaczona na zakup udziału wynoszącego ½ w prawie własności lokalu mieszkalnego w Hiszpanii (Mieszkania w Hiszpanii), stanowiła w całości Pana wydatek na własne cele mieszkaniowe, w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131, w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i mogła zostać przez Pana uwzględniona przy obliczaniu kwoty dochodu ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego ½ w prawie własności Działki, zwolnionego z podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy.

Przedmiotem analizy w sprawie jest także możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego w przypadku przeznaczenia części przychodu uzyskanego ze sprzedaży udziału w nieruchomości położonej w Polsce na nabycie udziału w wysokości 1/25 w prawie własności nieruchomości mieszkalnej położonej w (...).

Jak wynika z informacji przedstawionych we wniosku i jego uzupełnieniu, w nieruchomości położonej w (...) zabudowanej budynkiem mieszkalnym, zamieszkuje Pan na podstawie ustanowionego bezpłatnego dożywotniego prawa użytkowania tej nieruchomości, polegającego na prawie korzystania z tej nieruchomości wraz z małżonką jako właścicielką tej nieruchomości. Z powyższego wynika, że w nieruchomości tej również realizuje Pan własne cele mieszkaniowe. Nieruchomość ta została nabyta przez Pana i Pana małżonkę w 1997 roku do majątku wspólnego małżonków na podstawie umowy sprzedaży. W 2008 roku zawarł Pan z małżonką umowę majątkową małżeńską, w której wyłączyli Państwo obowiązującą w Państwa małżeństwie wspólność majątkową małżeńską. Przedmiotowa nieruchomość, w wyniku dokonanego podziału majątku, stała się własnością Pana małżonki. Zamierza Pan jednak nabyć udział wynoszący 1/25 w prawie własności tej nieruchomości, ponieważ dzięki nabyciu udziału ułamkowego zabezpieczy Pan swoje interesy w ten sposób, że utrudni Pan małżonce sprzedaż tego budynku mieszkalnego – co wynika z tego, że w razie sprzedaży domu mieszkalnego w (...) będzie on miał dwóch współwłaścicieli (małżonkę w 24/25 i Pana w 1/25). Tym samym obniży Pan ryzyko takiej sprzedaży przez małżonkę, jako że trudniej jest znaleźć nabywcę na udział ułamkowy, wynoszący 24/25, niż na całość prawa własności.

Pana wątpliwość dotyczy zatem możliwości skorzystania ze zwolnienia od podatku w sytuacji, gdy część środków uzyskanych ze sprzedaży udziału wynoszącego ½ w prawie własności Działki przeznaczy Pan na nabycie części (1/25) udziału w nieruchomości będącej majątkiem osobistym Pana małżonki.

Celem wyjaśnienia powyższych wątpliwości należy odnieść się do przepisów ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t. j. Dz. U. z 2023 r., poz. 2809).

Zgodnie z art. 31 § 1 wskazanej wyżej ustawy:

Z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa) obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków.

Na podstawie art. 33 pkt 2 cytowanej ustawy:

Do majątku osobistego każdego z małżonków należą przedmioty majątkowe nabyte przez dziedziczenie, zapis lub darowiznę, chyba że spadkodawca lub darczyńca inaczej postanowił.

Z art. 43 § 1 tej ustawy wynika, że:

Oboje małżonkowie mają równe udziały w majątku wspólnym.

Natomiast na mocy art. 47 § 1 przywołanej ustawy:

Małżonkowie mogą przez umowę zawartą w formie aktu notarialnego wspólność ustawową rozszerzyć lub ograniczyć albo ustanowić rozdzielność majątkową lub rozdzielność majątkową z wyrównaniem dorobków (umowa majątkowa). Umowa taka może poprzedzać zawarcie małżeństwa.

Należy podkreślić, że przedmioty, o których mowa w art. 33 Kodeksu, tj. należące do majątku osobistego danego małżonka, pomimo istnienia wspólnoty majątkowej między małżonkami nie stanowią ich majątku wspólnego. Przedmioty takie stanowią majątek odrębny danego małżonka. Innymi słowy sam fakt, że między małżonkami istnieje wspólność ustawowa nie czyni małżonków współwłaścicielami majątku osobistego jednego z nich.

Zatem zgodnie z przepisami prawa rodzinnego o zaliczeniu przedmiotów majątkowych do wspólnego, czy też odrębnego majątku decyduje przede wszystkim moment oraz sposób ich nabycia. Nieruchomości nabyte przed powstaniem wspólności ustawowej, czy też w drodze spadku/darowizny – zgodnie z art. 33 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego – stanowią wyłączną własność małżonka, którą może on swobodnie rozporządzać bez zgody drugiego z nich.

Natomiast, na podstawie powołanego art. 47 § 1 ww. Kodeksu stwierdzić należy, że małżonkowie poprzez zawarcie stosownej umowy (np. rozszerzającej lub ograniczającej wspólność ustawową bądź ustanawiającej rozdzielność majątkową) mogą ustanawiać ustrój majątkowy w sposób odmienny od przewidzianego w przepisach o wspólności ustawowej. Umowy takie w zakresie, w jakim ustanawiają zasadę kształtującą ustrój majątkowy, działają na przyszłość i mają charakter organizacyjny.

Zatem, przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości, wydatkowany na nabycie części nieruchomości z majątku odrębnego drugiego małżonka, może korzystać ze zwolnienia na zasadach określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W tym miejscu powtórzyć należy, że podstawową okolicznością decydującą o możliwości skorzystania ze zwolnienia wynikającego z cytowanego wyżej art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy, jest fakt wydatkowania poczyniony od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na wskazane w art. 21 ust. 25 ww. ustawy własne cele mieszkaniowe. Katalog wydatków stanowiących „własne cele mieszkaniowe” podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 ww. ustawy ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne (wyczerpujące). Ustawodawca formułując przedmiotowe zwolnienie, w sposób jednoznaczny wskazał cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu ze sprzedaży. Obejmują one m.in. wymienione w art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nabycie lokalu mieszkalnego.

Przypomnienia wymaga, że poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy i dopisując ten przymiotnik, przesądził, że celem nadrzędnym jest możliwość uwzględnienia przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie „własnych” potrzeb mieszkaniowych. Tak więc uregulowane w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy zwolnienie od podatku dochodowego w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika.

Jak już wskazano, wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”. Ustawodawca wyraźnie zaznaczył, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe. Sądy administracyjne podkreślają, że zwolnienie z opodatkowania dochodów opisanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter mieszany, podmiotowo-przedmiotowy. Wydatkowanie środków na określony przedmiot w połączeniu z funkcją, jaką ten przedmiot realizuje na rzecz nabywcy – zaspokojenie jego celów mieszkaniowych.

Odnosząc przedstawione powyżej uregulowania prawne na grunt rozpatrywanej sprawy należy stwierdzić, że przywołany powyżej przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wiąże skutki prawne w postaci zwolnienia od opodatkowania z faktem przeznaczenia – w warunkach określonych w ustawie – środków uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych wyłącznie na cele wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ww. ustawy.

Mając na względzie opis przedstawiony we wniosku i jego uzupełnieniu oraz przedstawione powyżej uregulowania prawne należy stwierdzić, że skoro uzyskany przez Pana przychód ze sprzedaży udziału w nieruchomości, w okresie trzech lat licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, zostanie wydatkowany przez Pana na zakup 1/25 udziału w nieruchomości położonej w (...) (stanowiącej majątek odrębny Pana małżonki), w której Pan zamieszkuje i już realizuje własne cele mieszkaniowe i zamierza nadal je tam realizować, to osiągnięty dochód korzystać będzie ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Spełnione bowiem zostaną określone w tej ustawie przesłanki uprawniające do zastosowania przedmiotowego zwolnienia.

Zatem, w odpowiedzi na pytanie nr 2 wniosku, należy uznać za prawidłowe Pana stanowisko, że w świetle art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a w związku z art. 21 ust. 1 pkt 131 i art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, kwota wydatku sfinansowanego z części przychodu uzyskanego ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego 1/2 w prawie własności Działki przeznaczona do 31 grudnia 2023 r. na zakup udziału wynoszącego 1/25 w prawie własności Domu Mieszkalnego w (...) będzie stanowiła w całości Pana wydatek na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i będzie mogła zostać przez Pana uwzględniona przy obliczaniu kwoty dochodu ze sprzedaży udziału ułamkowego wynoszącego 1/2 w prawie własności Działki, zwolnionego z podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

· Interpretacja dotyczy:

- stanu faktycznego, który Pan przedstawił i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia oraz
- zdarzenia przyszłego, które Pan przedstawił i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

- Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny/zdarzenie przyszłe sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym/zdarzeniem przyszłym podanym przez wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona interpretacja traci swoją aktualność.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14n ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pan do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

 - 1) z zastosowaniem art. 119a;
 - 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
 - 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.
- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pan prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (...). Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej jako „PPSA”).

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).