

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	584718
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2024-04-29T09:17:41.640
Tytuł (teza):	Możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego - zakup domu lub mieszkania we Włoszech.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2024-04-26T07:49:41.176
Sygnatura:	0113-KDIPT2-2.4011.136.2024.2.KR
Słowa kluczowe:	• Włochy • cel-cele mieszkaniowe • lokal-lokal mieszkalny • nieruchomości-nabycie nieruchomości • nieruchomości-sprzedaż nieruchomości • wydatek-wydatki mieszkaniowe
Przepis:	• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8-lit. a • [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. • Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Źródła przychodów.-Specyfika źródeł przychodów.-Odpłatne zbycie nieruchomości, prawa wieczystego użytkowania gruntów i spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu.
Załączniki:	brak

Treść:

Interpretacja indywidualna – stanowisko prawidłowe

Szanowna Pani,

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

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

7 lutego 2024 r. wpłynął Pani wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego. Uzupełniła go Pani – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z dnia 9 kwietnia 2024 r. (wpływ 9 kwietnia 2024 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Wnioskodawczyni jest w Polsce rezydentem podatkowym i zamierza nim pozostać w przyszłości. W Polsce znajduje się centrum interesów życiowych Wnioskodawczyni i Wnioskodawczyni w przewidywalnej przyszłości nie zamierza tego zmieniać. Wnioskodawczyni jest właścicielem mieszkania w Polsce, które stanowi miejsce zamieszkania Wnioskodawczyni. Wnioskodawczyni w listopadzie 2023 r. sprzedała działkę (dalej „Działka”), którą kupiła w 2022 r. Z tytułu sprzedaży działki Wnioskodawczyni uzyskała przychód, który przeznaczy na zakup domu lub mieszkania we Włoszech (dalej „Nieruchomość”). Zakup Nieruchomości (przeniesienie na Wnioskodawczynię prawa własności) nastąpi do końca 2026 r. Przed upływem tego terminu Wnioskodawczyni zapłaci cenę zakupu Nieruchomości (dalej „Cena”). Wnioskodawczyni zamierza przebywać w Nieruchomości kilkakrotnie w roku. Zgodnie z przewidywaniami pobyt będzie zwykle trwał kilka tygodni. Zakup Nieruchomości we Włoszech wynika z następujących czynników. Wnioskodawczyni jest prawnikiem. Specjalizuje się w prawie własności intelektualnej i w ramach współpracy z kancelarią prawną obsługuje klientów z wielu krajów. Wykonywany przez Wnioskodawczynię zawód umożliwia wykonywanie wielu zadań zdalnie. Aby jednak nawiązać nowe kontakty biznesowe konieczne są jednak regularne wizyty w danym kraju. Wnioskodawczyni zamierza podjąć starania, aby nawiązać kontakty biznesowe we Włoszech i w szerszym niż obecnie zakresie świadczyć usługi dla włoskich podmiotów. Jest zbieżne z prywatnymi zainteresowaniami Wnioskodawczyni, który od ponad dwóch lat uczy się języka włoskiego i w przyszłości zamierza w coraz większym stopniu dzielić swój czas między Polskę a Włochy. Co istotne, nie chodzi o wyjazdy rekreacyjne w czasie urlopu, tylko okresowe mieszkanie we Włoszech i wykonywanie w tych okresach pracy zawodowej, bez zmiany centrum interesów życiowych (które pozostanie w Polsce, w Polsce Wnioskodawczyni zamierza przebywać przez zdecydowaną większość roku). Dodatkowo należy wyjaśnić, że Włochy przystąpiły do tworzonego właśnie w UE jednolitego systemu patentowego (Polska do niego nie należy). W interesie Wnioskodawczyni jest zatem okresowe przebywanie we Włoszech – co ułatwi Wnioskodawczyni współpracę z kancelariami włoskimi specjalizującymi się w prawie własności intelektualnej i nawiązanie nowych kontaktów. Tym samym, Wnioskodawczyni będzie miała możliwość zapewnienia swoim klientom wyższych standardów obsługi prawnej i jednocześnie nawiązania kontaktów, które powinny skutkować większą liczbą zleceń od klientów włoskich. Otworzy to przed Wnioskodawczynią nowe możliwości zawodowe. Włochy są bowiem znacznie większą gospodarką niż Polska, co wiąże się z zapotrzebowaniem na specjalistyczne usługi prawne świadczone przez Wnioskodawczynię. Należy podkreślić, że przepisy w znacznej części mają charakter wspólnotowy. Powoduje to, że istnieją realne możliwości rozszerzenia współpracy z kancelariami z Włoch. Do obszarów zainteresowania zawodowego Wnioskodawczyni należy m.in.: ochrona znaków towarowych, sprawy z zakresu praw własności

intelektualnej w sektorze „(...)” oraz spory patentowe. Gospodarka Włoch ma silną międzynarodową pozycję w sektorze przemysłowym (co generuje spory patentowe) oraz w sektorze „(...)” (spory w zakresie praw autorskich, wzorów przemysłowych oraz znaków towarowych). Przebywając we Włoszech Wnioskodawczynie pragnie rozwinąć osobiste kontakty z kancelariami specjalizującymi się m.in. w sektorze „(...)” oraz sporach patentowych i w miarę możliwości skoncentrować na nich swoją aktywność zawodową. Rynek nowoczesnych usług prawnych wymusza bowiem coraz większą specjalizację (m.in. ze względu na coraz większą liczbę regulacji krajowych oraz międzynarodowych). Co istotne, Wnioskodawczynie może wykonywać swoją pracę zdalnie. Przebywając we Włoszech będzie zatem nie tylko zajmować nawiązywaniem współpracy z firmami i kancelariami włoskimi (co przekłada się na wysokość dochodów Wnioskodawczynie oraz umożliwia specjalizację w wybranych przez Wnioskodawczynię obszarach), ale także obsługą klientów z pozostałych krajów (należy podkreślić, że przez przeważającą część roku Wnioskodawczynie będzie przebywać w Polsce). Podsumowując, w ocenie Wnioskodawczynie okresowe przebywanie we Włoszech umożliwi Wnioskodawczynie realizację wybranej drogi zawodowej. Jest to związane nie tylko z wymaganiami rynku usług prawnych, ale także osobistymi zainteresowaniami zawodowymi Wnioskodawczynie. Należy podkreślić, że Nieruchomość nie będzie przedmiotem umowy najmu lub innej o podobnym charakterze – będzie używana tylko na potrzeby własne Wnioskodawczynie.

Uzupełnienie zdarzenia przyszłego

Wnioskodawczynie wyjaśnia, że po zakupie domu lub mieszkania we Włoszech (dalej „Nieruchomość”) będzie zamieszkiwać w dwóch miejscach. Przez część roku będzie mieszkać w swoim mieszkaniu w Polsce, a przez część roku będzie mieszkać w Nieruchomości we Włoszech. W obu tych miejscach Wnioskodawczynie będzie realizowała i zaspokajała własne cele mieszkaniowe.

Wnioskodawczynie podkreśla, że pobyt w Nieruchomości we Włoszech nie będzie miał charakteru wyjazdów wypoczynkowych. W czasie tych pobytów Wnioskodawczynie będzie wykonywać obowiązki zawodowe. Oznacza to, że charakter pobytu we Włoszech nie będzie różnił się od charakteru pobytu w Polsce (poza długością okresu przebywania).

Podsumowując, co najmniej kilka tygodni w roku Wnioskodawczynie zamierza mieszkać i pracować we Włoszech. Wnioskodawczynie precyzuje, że z czasem okres zamieszkiwania we Włoszech może być wydłużony do kilku miesięcy w roku – uzależnione jest to m.in. od tego, w jakim zakresie wykonywane przez Wnioskodawczynię obowiązki zawodowe będą mogły być realizowane zdalnie oraz na ile uda się Wnioskodawczynie nawiązać kontakty z klientami z Włoch.

Pytanie

Czy w przedstawionej sytuacji Wnioskodawczynie poniesie wydatki na własne cele mieszkaniowe i w związku z tym może skorzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego dochodu ze sprzedaży Działki ze względu na zakup Nieruchomości – na podstawie i na zasadach wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Pani stanowisko w sprawie

W ocenie Wnioskodawczynie, w przedstawionej sytuacji poniesie Ona wydatki na własne cele mieszkaniowe i w związku z tym może skorzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego dochodu ze sprzedaży Działki ze względu na zakup Nieruchomości – na podstawie i na zasadach wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm. – dalej „Ustawa o PIT”), ponieważ w analizowanych okolicznościach zakup Nieruchomości oraz zapłatę za nią należy uznać za wydatkowanie dochodu na własne cele mieszkaniowe.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawczynie

Zgodnie z art. 3 ust. 1 Ustawy o PIT: „Osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).”

Zgodnie z art. 3 ust. 1a Ustawy o PIT: „Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

- 1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub
- 2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.”

Wnioskodawczyni posiada i będzie posiadała centrum interesów życiowych na terytorium Polski. Wnioskodawczyni współpracuje i będzie współpracować z kancelarią prawną mającą siedzibę w Polsce (świadcząc dla niej usługi). Wnioskodawczyni jest właścicielem mieszkania w Polsce i mieszkanie to w przewidywalnej przyszłości pozostanie miejscem zamieszkania Wnioskodawczyni.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 Ustawy o PIT: „Źródłami przychodów są (...) 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”.

Dokonana przez Wnioskodawczynię w 2023 r. sprzedaż Działki stanowi odpłatne zbycie nieruchomości w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) Ustawy o PIT.

Zgodnie z art. 30e ust. 1 Ustawy o PIT: „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.”

Zgodnie z art. 30e ust. 2 Ustawy o PIT: „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.”

Zgodnie z art. 19 ust. 1 Ustawy o PIT: „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.”

Zgodnie z art. 22 ust. 6c Ustawy o PIT: „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.”

Zgodnie z art. 22 ust. 6d Ustawy o PIT: „Za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w której wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), nabytych w drodze spadku zalicza się również udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę oraz przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w której wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika. Przez ciężary spadkowe, o których mowa w zdaniu drugim, rozumie się spłacone przez podatnika długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o zachówek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachówek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c).”

Art. 30e ust. 3 Ustawy o PIT dotyczy transakcji zamiany nieruchomości – nie ma więc zastosowania w analizowanej sytuacji.

Zgodnie z art. 30e ust. 4 Ustawy o PIT: „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.”

Zgodnie z art. 30e ust. 5 Ustawy o PIT: „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.”

Z art. 45 ust. 1a pkt 3 Ustawy o PIT wynika, że w terminie określonym w ust. 1 (od 15 lutego do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym) podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowym odrębne zeznania, według ustalonych wzorów, o wysokości osiągniętego w roku podatkowym dochodu (poniesionej straty) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e.

Oznacza to, że Wnioskodawczyni za 2023 r. musi złożyć zeznanie PIT-39 i wykazać dochód ze zbycia Działki oraz kwotę dochodu zwolnionego, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT.

Zgodnie z art. 30e ust. 6 Ustawy o PIT: „Przepisy ust. 1-4 nie mają zastosowania, jeżeli:

- 1) budowa i sprzedaż budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych oraz sprzedaż gruntów i prawa wieczystego użytkowania gruntów są przedmiotem działalności gospodarczej podatnika;
- 2) przychód ze sprzedaży nieruchomości i praw stanowi przychód z działalności gospodarczej lub z działów specjalnych produkcji rolnej w rozumieniu art. 14 ust. 2 pkt 1.”

Wyłączenia te nie mają zastosowania w analizowanej sytuacji.

Zgodnie z art. 30e ust. 7 Ustawy o PIT: „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.”

Przepis ten wskazuje sposób postępowania w sytuacji, gdy Wnioskodawczyni wykaże kwotę dochodu zwolnionego, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT, ale ostatecznie nie spełni warunków zwolnienia.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT: „Wolne od podatku dochodowego 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”.

Wątpliwości Wnioskodawczyni budzi zwrot „dochód (...) wydatkowany na własne cele mieszkaniowe”. Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, wymienione zostały w art. 21 ust. 25 Ustawy o PIT.

Z art. 21 ust. 25 pkt 1 Ustawy o PIT wynika, że wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się m.in. 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.

Zgodnie z art. 21 ust. 25a Ustawy o PIT: „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”.

Zgodnie z art. 21 ust. 26 Ustawy o PIT: „Przez własny budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d) i e), rozumie się budynek, lokal lub pomieszczenie stanowiące własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach. Przez własne budynek, lokal lub pomieszczenie, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d) i e), rozumie się również niestanowiące własności lub współwłasności podatnika budynek, lokal lub pomieszczenie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, podatnik nabędzie ich własność lub współwłasność albo spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach, jeżeli uprzednio prawo takie mu nie przysługiwało.”

Zgodnie z art. 21 ust. 27 Ustawy o PIT: „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.”

W analizowanej sytuacji podstawę wymiany informacji stanowi umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Włoskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania z dnia 21 czerwca 1985 r. (Dz. U. z 1989 r. nr 62 poz. 374 – dalej „Umowa”).

Zgodnie z art. 26 ust. 1 Umowy: „Właściwe władze Umawiających się Państw będą wymieniały informacje, konieczne do stosowania postanowień niniejszej umowy, a także informacje o ustawodawstwie wewnętrznym Umawiających się Państw dotyczące podatków wymienionych w niniejszej umowie w takim zakresie, w jakim opodatkowanie, jakie ono przewiduje, nie jest sprzeczne z umową, jak również informacje zapobiegające uchylaniu się od opodatkowania. Wymiana informacji nie jest ograniczona postanowieniami artykułu 1. Wszelkie informacje uzyskane przez Umawiające się Państwo będą stanowiły tajemnicę na takiej samej zasadzie jak informacje uzyskane przy zastosowaniu ustawodawstwa wewnętrznego tego Państwa i będą udzielane tylko osobom i władzom (w tym sądowym albo organom administracyjnym) zajmującym się ustalaniem, poborem albo ściąganiem podatków, których dotyczy umowa, lub organom rozpatrującym środki odwoławcze w sprawach tych podatków. Wyżej wymienione osoby lub władze będą wykorzystywać informacje tylko dla tych celów. Mogą one udostępniać te informacje w postępowaniu sądowym lub do wydawania orzeczeń sądowych.”

Zgodnie z art. 26 ust. 2 Umowy: „Postanowienia ustępu 1 nie mogą być w żadnym przypadku interpretowane tak, jak gdyby zobowiązywały jedno z Umawiających się Państw do:

- a) stosowania środków administracyjnych, które nie są zgodne z ustawodawstwem lub praktyką administracyjną tego lub drugiego Państwa;
- b) udzielania informacji, których uzyskanie nie byłoby możliwe na podstawie własnego ustawodawstwa albo w ramach normalnej praktyki administracyjnej tego lub drugiego Umawiającego się Państwa;
- c) udzielania informacji, które ujawniłyby tajemnicę państwową, handlową, gospodarczą, przemysłową, kupiecką lub zawodową albo tryb działalności przedsiębiorstwa, lub informacji, których udzielanie sprzeciwiałoby się porządkowi publicznemu (ordre public).”

Zgodnie z art. 21 ust. 28 Ustawy o PIT: „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.”

Podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT 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 ustawie własne cele mieszkaniowe podatnika.

Katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe podatnika wymieniony w art. 21 ust. 25 Ustawy o PIT wskazuje m.in. zakup domu (budynku mieszkalnego) lub mieszkania (lokalu mieszkalnego).

Ustawodawca wskazał również, że przychód ze sprzedaży ma zostać wydatkowany na „własne cele mieszkaniowe”. Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia 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 podatnika. Istota odpowiedzi na postawione we wniosku pytanie sprowadza się do interpretacji ustawowego terminu „własne cele mieszkaniowe”.

Należy podkreślić, że ustawodawca regulując omawiane zwolnienie nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw tylko do jednego z wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 Ustawy o PIT celów.

W konsekwencji ustawodawca nie zastrzegł, że własne cele mieszkaniowe podatnika ograniczać się muszą do nabycia tylko jednego lokalu mieszkalnego (nieruchomości). Istotny jest cel nabycia i sytuacja konkretnej osoby. Oznacza to, że nie zaspokajają swoich własnych celów mieszkaniowych osoba, która posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejne lokale mieszkalne (nieruchomości) w celach uniknięcia opodatkowania, lokaty kapitału, prowadzenia inwestycji w postaci najmu, celem późniejszej ich odsprzedaży z zyskiem, czy też w celu zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych innych osób lub na potrzeby inne niż mieszkaniowe (np. rekreacyjne). Wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie mieszkania/domu, Ustawa o PIT nie określa jednak, kiedy i ile dni w trakcie roku podatnik powinien mieszkać w nabytym domu/lokalu mieszkalnym, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym nie ma podstaw do stwierdzenia, że nie dojdzie do realizacji celu mieszkaniowego w przypadku, gdy podatnik nie nabędzie lokalu/budynku mieszkalnego w celu zamieszkania w nim stale, ale lokal ten – z różnych powodów – będzie zamieszkiwany łącznie przez kilka – kilkanaście tygodni w roku (taki jest zamiar Wnioskodawczyni). Kluczowe jest bowiem, żeby w nabytym budynku /lokalu mieszkalnym podatnik realizował własne cele mieszkaniowe. W analizowanej sytuacji tak z pewnością będzie. Wnioskodawczyni będzie bowiem przebywała w Nieruchomości nie tylko w czasie wolnym, ale będzie w niej okresowo mieszkała wykonując pracę zawodową. W analizowanym przypadku posiadanie mieszkania w (...) (stałego miejsca zamieszkania) oraz domu/mieszkania we Włoszech (miejsca okresowego zamieszkiwania kilka – kilkanaście tygodni w roku – w czasie których Wnioskodawczyni będzie wykonywała pracę zawodową i podejmowała działania w celu wykorzystania przebywania we Włoszech do rozwoju kariery zawodowej) jest uzasadnione sytuacją życiową i zawodową Wnioskodawczyni. W konsekwencji w przedstawionej sytuacji Wnioskodawczyni może skorzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego dochodu ze sprzedaży Działki ze względu na zakup Nieruchomości – na podstawie i na zasadach wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 Ustawy o PIT, ponieważ w analizowanych

okolicznościach zakup Nieruchomości oraz zapłatę za nią należy uznać za wydatkowanie dochodu na własne cele mieszkaniowe.

Stanowisko Wnioskodawczyni znajduje potwierdzenie w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 stycznia 2022 r. (0113-KDIP2-2.4011.1077.2021.2.ACZ). Ponadto należy zwrócić uwagę na orzecznictwo sądów administracyjnych. Wynika z niego jednoznacznie, że pojęcie „własnych celów mieszkaniowych” nie jest równoznaczne z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych w minimalnym, niezbędnym do życia zakresie. Pojęcie „własne cele mieszkaniowe” należy interpretować z uwzględnieniem sytuacji i potrzeb konkretnego podatnika.

W wyroku z 29 stycznia 2020 r. (I FSK 663/18) Naczelny Sąd Administracyjny wskazał: „Nie budzi wątpliwości, mimo obaw skarżącej zawartych we wniosku, że ustawodawca w żaden sposób nie limituje ilości nieruchomości, które podatnik może nabyć dla realizacji własnych celów mieszkaniowych (por. wyrok NSA z dnia 4 września 2018 r., o sygn. akt II FSK 256/18 – dostępny na stronie: www.orzeczenia.nsa.gov.pl – podobnie jak i pozostałe orzeczenia powołane poniżej). Jednak to, czy podatnik w drodze nabytych nieruchomości realizuje bądź zamierzał realizować własne cele mieszkaniowe, czy też jego działania wypełniają znamiona prowadzenia działalności gospodarczej, wymaga indywidualnej oceny w konkretnym stanie faktycznym. W analizowanej sprawie, wbrew twierdzeniom autora skargi kasacyjnej, brak jest przesłanek aby przyjąć, że skarżąca „realizuje inne plany gospodarcze”.”

W prawomocnym wyroku z 27 stycznia 2021 r. (III SA/Wa 2428/20) WSA w Warszawie wskazał, że: „organ interpretacyjny zrównał użyte przez ustawodawcę w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT pojęcie „własnych celów mieszkaniowych” z „zaspokajaniem” własnych potrzeb mieszkaniowych. Takie stanowisko organu, w świetle treści powołanych wyżej przepisów ustawy o PIT, jest nieprawidłowe.”

W wyroku z 30 sierpnia 2018 r. (II FSK 2413/16) Naczelny Sąd Administracyjny wskazał: „(...) dla ziszczenia się przesłanek zwolnienia podatkowego unormowanego w art. 21 ust. 1 pkt 131) u.p.d.o.f. nie jest konieczne, by realizacja własnych celów mieszkaniowych była ograniczona do jednego lokalu. Naczelny Sąd Administracyjny orzekający w niniejszym składzie w pełni podziela również stanowisko, że zastosowaniu zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 131) u.p.d.o.f. nie stoi na przeszkodzie czasowe oddanie zakupionego lokalu w najem.”

W wyroku z 17 maja 2017 r. (II FSK 1053/15), NSA stwierdził, że: „Wykładnia językowa nie może prowadzić do zawężenia zwrotu niedookreślonego „własnych celów mieszkaniowych”, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f., lecz wymaga indywidualnej oceny w konkretnym stanie faktycznym”.

W wyroku z 29 listopada 2016 r. (II FSK 3126/14), NSA stwierdził, że: „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 NSA, „nie stoi na przeszkodzie skorzystania z analizowanej ulgi okoliczność, że podatnik nabywa kilka lokali mieszkalnych, jak i to, że aktualnie posiada inny lokal mieszkalny, w którym zamieszkuje (...). Jeżeli zatem podatnik

dokonuje zakupu co najmniej dwóch lokali mieszkaniowych w dwóch różnych miejscowościach, co wynika stąd, że w jednej miejscowości pracuje, w drugiej koncentruje się jego życie rodzinne wówczas można uznać, że własny cel mieszkaniowy jest realizowany w odniesieniu do obu lokali (...) Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego czasowe, uzasadnione obiektywnymi okolicznościami wynajęci zakupionych lokali mieszkalnych samo w sobie nie może przesądzać 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”.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest prawidłowe.

Odstępuję od uzasadnienia prawnego tej oceny.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego, które Pani przedstawiła i stanu prawnego, który obowiązuje w dacie zaistnienia zdarzenia.

Organ podkreśla, że procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretacje opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku – nie prowadzi postępowania dowodowego. Postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej ma na celu wyjaśnienie wątpliwości co do sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego materialnego do określonego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Przedmiotem interpretacji wydanej na podstawie art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) jest sam przepis prawa. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest ustalanie stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), stanowi to bowiem domenę ewentualnego postępowania podatkowego. To na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia w toku tego postępowania okoliczności faktycznych, z których wywodzi on dla siebie korzystne skutki prawne. Organ nie prowadzi postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku do tych okoliczności wyraża swoje stanowisko, które zawsze musi być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę. Jeżeli zatem, przedstawione we wniosku stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) będą różniły się od występującego w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja nie będzie Pani chroniła w zakresie przedstawionego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu opisu sprawy przedstawionego we wniosku, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

• Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb 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: Pani sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego i zastosuje się Pani 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 Pani 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.).

Podstawą prawną dla odstąpienia od uzasadnienia interpretacji jest art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej.