

Gdańsk, 27 września 2017 r.

Pani Elwira Cyrulik
ul. Wysoka 12/4
80-111 Gdańsk
NIP 584-202-22-20

OPINIA PODATKOWOPRAWNA

w przedmiocie zwolnienia z podatku przychodu uzyskanego ze zbycia lokalu

STAN FAKTYCZNY

ustalony na podstawie wyjaśnień Klienta

Pani Elwira Cyrulik (dalej zwana „Podatniczką”) jest właścicielką dwóch mieszkań w Gdańsku. W jednym z nich (przy ul. Wysokiej 12/4) zamieszkuje, drugie – położone przy ul. Studenckiej 52/12 – wynajmuje. Ponieważ Podatniczka jest artystką-malarką pejzażystką, wiele czasu spędza na Kaszubach, wynajmując domek lub mieszkając pod namiotem i malując obrazy. Ze względu na wiek taki tryb życia coraz mniej jej odpowiada, wobec czego nosi się z zamiarem sprzedaży mieszkania przy ul. Studenckiej i przeznaczenia, najpóźniej po 2-3 miesiącach, otrzymanej kwoty na zakup nieruchomości zabudowanej budynkiem mieszkalnym w kaszubskim lesie (dawna leśniczówka), w którym zamieszkiwałyby i pracowała przez ok. 100 dni w roku (okresy pobytu od kilku do kilkudziesięciu dni).

PYTANIE

Czy przychód ze zbycia lokalu przy ul. Studenckiej, przeznaczony następnie na zakup nieruchomości mieszkalnej na Kaszubach, będzie mógł skorzystać ze zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

WYKORZYSTANE AKTY PRAWNE

- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2016 r.,p poz. 2032), dalej „u.p.d.o.f.”

Stan prawny na dzień wydania opinii.

OCENA PODATKOWOPRAWNA

Przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.). Jeżeli jednak przychód ten zostanie przeznaczony na własne cele mieszkaniowe, nie będzie on podlegał opodatkowaniu (art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.).

Na wstępie należy wskazać, że nie budzi wątpliwości, iż Podatniczka planuje zbyć nieruchomość w okresie powodującym powstanie przychodu z odpłatnego zbycia

nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. Nie jest natomiast pewne, czy przychód ten przeznaczy na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., co z kolei umożliwiłoby zastosowanie zwolnienia.

Ustawa nie definiuje terminu „własne cele mieszkaniowe”, a więc – dokonując wykładni językowej – należy odwołać się do jego znaczenia w języku powszechnym. „Mieszkaniowy” oznacza „odnoszący się do mieszkania”; „mieszkanie” oznacza zaś „pomieszczenie, w którym się stale mieszka, złożone zwykle z pokoi, kuchni, łazienki ubikacji i przedpokoi”. „Mieszkać” to „zajmować jakiś lokal, jakieś pomieszczenie jako główne miejsce przebywania, pobytu; przebywać gdzieś stale albo czasowo” (por. np. M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego. Tom drugi L-P*, Warszawa 1979, s. 162-163). Z definicji tych wynika, że do spełnienia znamienia „celu mieszkaniowego” konieczne jest traktowanie danego pomieszczenia jako głównego miejsca pobytu. Wynika z nich również, że czynność „mieszkania” w tymże głównym miejscu pobytu może być realizowana w danym lokalu czasowo.

Nie budzi wątpliwości, że budynek, który Podatniczka zamierza nabyć, jest budynkiem mieszkalnym, w pełni nadającym się do spełniania funkcji mieszkaniowej.

Jednocześnie należy zauważyć, że ustawa w żaden sposób nie wymaga, by cele mieszkaniowe mogły być realizowane tylko w jednym lokalu lub budynku. *Lege non distinguente* „główne miejsce pobytu”, o którym mowa w definicji „mieszkania”, może zmieniać się w trakcie roku – mieszkać można bowiem czasowo w różnych miejscach. Skoro Podatniczka będzie przebywać w dwóch lokalach (lub budynkach) w różnych okresach w roku i pobyt w obydwu przypadkach będzie miał charakter mieszkaniowy, to znaczy, że obydwie lokale (lub budynki) będą służyć jej celom mieszkaniowym. Ponadto celu mieszkaniowego nie wyklucza wykonywanie działalności zawodowej, o ile oprócz tej działalności podatniczka będzie w danym lokalu także zamieszkiwać (spać, jeść, przyjmować gości, odpoczywać itd.). W związku z tym wydatkowanie przychodu ze sprzedaży drugiego mieszkania na nabycie budynku mieszkalnego na Kaszubach będzie spełniać znamię wydatkowania na „własne cele mieszkaniowe”, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. – umożliwiając tym samym zwolnienie z podatku dochodu ze zbycia mieszkania obecnie wynajmowanego.

Warto wskazać, że stanowisko powyższe wspiera także wykładnia celowościowa. *Ratio legis* zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. stanowi wsparcie potrzeb mieszkaniowych podatników, czyli jednej z ich podstawowych potrzeb życiowych. Nie powinno ulegać wątpliwości, że jeżeli tryb życia podatnika wymaga korzystania z więcej niż jednego lokalu zamieszkania, to nie powinno to ograniczać możliwości stosowania zwolnienia. Ustawa nie wprowadza żadnych ograniczeń co do liczby lokali, w których można zamieszkiwać (*lege non distinguente nec nostrum non distinguere*).

Wykładnię tę zaprezentował także NSA w wyroku z 15 maja 2017 r. (II FSK 1053/15), stwierdzając, że zwrotu „własne cele mieszkaniowe” nie można zawęzić, skoro ustawodawca w żaden sposób nie limituje lokali, które podatnik może nabyć. Zdaniem NSA to, czy podatnik w drodze nabytych lokali realizuje własne cele mieszkaniowe, wymaga indywidualnej oceny w konkretnym stanie faktycznym. W przedmiotowej sprawie jednak nie powinno być wątpliwości, że Podatniczka będzie zamieszkiwać (czasowo) i w lokalu w Gdańsku, i w budynku na Kaszubach. Nie zmieni tego ewentualne wykonywanie pracy zawodowej w którymkolwiek lokalu – nadal będzie on bowiem jednocześnie zamieszkiwany.

W związku z powyższym należy uznać, że przychód ze zbycia lokalu przy ul. Studenckiej, przeznaczony następnie na zakup nieruchomości mieszkalnej na Kaszubach, będzie mógł skorzystać ze zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Należy jednak także zauważyć, że sposób interpretacji nieostrego sformułowania „własne cele mieszkaniowe” budził w przeszłości liczne wątpliwości (por. m.in. wyroki NSA: z 29 listopada 2016 r., II FSK 546/15, z 15 maja 2017 r., II FSK 1053/15). Dlatego dla uzyskania całkowitej pewności co do skutków podatkowych planowanych transakcji rekomenduje się uzyskanie stosownej interpretacji indywidualnej.

Jan Kowalski
doradca podatkowy
nr wpisu 00000