

SCHEMAT OPINII PRAWNEJ

Gdańsk, 9 kwietnia 2014 r.

Dane Klienta

Adres

OPINIA PODATKOWOPRAWNA

w przedmiocie ///

Stan faktyczny

ustalony na podstawie wyjaśnień Głównego Księgowego w przedsiębiorstwie Klienta, Pana Jana Kowalskiego, oraz następujących dokumentów:

1. *Lista dokumentów*

[Wyczerpujący opis stanu faktycznego, zatwierdzony przez klienta przed przystąpieniem do oceny prawnej]

Pytania

1. Precyzyjnie sformułowane pytanie/a.

Akty normatywne

1. Ustawa z dnia 12 kwietnia 2004 r. o podatku od telefonów komórkowych (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 12 poz. 112 ze zm./z późn. zm., dalej zwana „u.p.t.k.”),
2. ///.

Wszystkie ww. akty normatywne według stanu prawnego na dzień sporządzenia opinii/dokonania transakcji przedstawionej w opisie stanu faktycznego.

Ocena prawna stanu faktycznego

Precyzyjna argumentacja wiodąca do udzielenia odpowiedzi na pytania – zakończona jednoznaczną odpowiedzią. Jeżeli jest to niemożliwe, należy wskazać stanowisko organów podatkowych, doktryny, orzecznictwa i podać rozwiązanie najlepiej zabezpieczające interes klienta w danej sytuacji ze wskazaniem odpowiedniego uzasadnienia, opartego na naszej najlepszej wiedzy i staranności; w przypadku rozbieżności w orzecznictwie należy w miarę możliwości ocenić stopień ryzyka, które podejmie klient, stosując tę czy inną interpretację. Należy zaproponować sposoby obniżenia tego ryzyka, np. sporządzenie wniosku o interpretację indywidualną, wpłacenie podatku „na wszelki wypadek” i złożenie wniosku o zwrot nadpłaty (wtedy nie grożą odsetki ani sankcje karne) itp. – razem z podaniem własnego stanowiska opiniującego w sprawie (tzn. która interpretacja jest słuszna wedle opiniującego) i wniosków z ww. sytuacji (np. rekomendujemy

dostosowanie się do jednolitego orzecznictwa, choćby błędnego – podając możliwe konsekwencje zachowania odmiennego).

podpis

PRZYKŁAD OPINII

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 zamieszkiwałaby 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 przedpokoju”. „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 obydwa 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 zawężać, 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.

Stanowisko to jest obecne także w interpretacjach indywidualnych. I tak Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 30 stycznia 2014 r. (IPPB1/415-1218/13-2/ES) uznał, że *zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych poprzez zakup dwóch mieszkań oraz ich remont wykracza co prawda poza przeciętne standardy, jednakże ustawodawca nie zastrzegł, że własne cele mieszkaniowe można realizować wyłącznie poprzez zakup jednego mieszkania. Nie ma zatem podstaw do ograniczenia stosowania ww. zwolnienia poprzez uwzględnienie tylko tych wydatków, które poniesione zostaną na nabycie jednego lokalu mieszkalnego*. Podobnie w interpretacji z 14 marca 2014 r. (ITPB2/415-1168/13/DSZ) stwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, akcentując dodatkowo konieczność faktycznego wykorzystania nabytej nieruchomości na cele mieszkaniowe (i możliwości udowodnienia tego faktu): *ustawodawca regulując omawiane zwolnienie, nie ograniczył go do wydatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości lub praw przez podatników, którzy nie będą posiadać innych nieruchomości niż nabyta lub wybudowana. Z punktu widzenia ustawodawcy istotne jest aby wydatkowanie przychodu było ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Innymi słowy podatnik, który uzyskał przychód ze sprzedaży nieruchomości lub praw może przeznaczyć go na zakup lub budowę innej nieruchomości lub prawa, uzyskując przy tym prawo do ww. zwolnienia, jednakże działanie takie ma służyć zaspokajaniu własnych potrzeb mieszkaniowych tego podatnika, a nie innych osób. Nieważne jest zatem ile nieruchomości posiada już podatnik w chwili wydatkowania środków ze sprzedaży, ważne jest jedynie aby ten kolejny zakup lub budowa służyły faktycznie zaspokajaniu jego potrzeb mieszkaniowych. Na Wnioskodawczyni spoczywał będzie obowiązek wykazania, że zakup opisanej we wniosku działki budowlanej służyć będzie takiemu właśnie celowi*.

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” w zakresie nabycia więcej niż jednego lokalu nie jest całkiem oczywisty. Świadczy o

tym fakt zaistnienia w tym przedmiocie sporów z organami podatkowymi, w tym tych, które zakończyły się orzeczeniami korzystnymi dla podatników. Dlatego dla zabezpieczenia własnego interesu co do skutków podatkowych planowanych transakcji rekomenduje się uzyskanie stosownej interpretacji indywidualnej.

Jan Kowalski
doradca podatkowy
nr wpisu 00000

© **Łukasz Karczyński**