

STAN FAKTYCZNY

Pani Elwira Cyrulik, ur. 22 grudnia 1963 r., zamieszkała w Gdańsku przy ul. Wysokiej 12/4 (NIP 584-202-22-20), jest właścicielką dwóch mieszkań w Gdańsku. W jednym z nich zamieszkuje, drugie – położone przy ul. Studenckiej 52/12 – wynajmuje. Ponieważ Pani Elwira 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). Pani Elwira nie jest pewna, czy przychód przeznaczony następnie na zakup drugiej nieruchomości mieszkalnej będzie mógł korzystać ze zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – najważniejsze przepisy dla tejże sprawy:

Art. 10. 1. Źródłami przychodów są: [...]

8) 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;

Art. 30e. 1. 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. 21. 1. Wolne od podatku dochodowego są: [...]

131) 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 począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch 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;

STANOWISKO PROFISKALNE WRAZ Z UZASADNIENIEM – PRZYKŁAD ARGUMENTACJI:

Przychód przeznaczony następnie na zakup drugiej nieruchomości mieszkalnej nie będzie mógł korzystać ze zwolnienia uregulowanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF.

UZASADNIENIE

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 UPDOF). Jeżeli jednak przychód ten zostanie przeznaczony na własne cele mieszkaniowe, nie będzie on podlegał opodatkowaniu (art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF).

[przedstawiliśmy w ten sposób istotne elementy stanu prawnego]

Na wstępie należy wskazać, że nie budzi wątpliwości, iż Pani Elwira planuje zbyć nieruchomość w okresie powodującym powstanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 UPDOF. Nie jest natomiast pewne, czy

przychód ten przeznaczony na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF.

[ograniczyliśmy w ten sposób obszar problemowy]

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 w szczególności, że do spełnienia znamienia „celu mieszkaniowego” konieczne jest traktowanie danego pomieszczenia jako głównego miejsca pobytu.

[ustaliliśmy w ten sposób treść normy prawnej w oparciu o przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF]

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

[rozpoczęliśmy subsumcję i ponownie ograniczyliśmy obszar problemowy]

Ponieważ jednak – zgodnie z definicją słownikową – funkcję mieszkaniową może pełnić tylko główne miejsce pobytu, należy stwierdzić, że skoro Pani Elwira będzie przebywać w różnych miejscach przez różne okresy w roku, to tylko jedno z nich można uznać za główne. „Główny” oznacza bowiem „najważniejszy, podstawowy, zasadniczy” (por. np. M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego. Tom pierwszy A-K*, Warszawa 1979, s. 667), a więc wśród kilku rozważanych elementów tylko jeden z nich może być głównym. Przy tym, skoro przez zdecydowaną większość czasu Pani Elwira będzie przebywać w Gdańsku, to tylko lokal tamże położony można uznać za spełniający jej cele mieszkaniowe. W związku z tym wydatkowanie przychodu ze sprzedaży drugiego mieszkania na nabycie budynku mieszkalnego na Kaszubach nie będzie spełniać znamienia wydatkowania na „własne cele mieszkaniowe”, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF – wykluczając tym samym zwolnienie z podatku dochodu ze zbycia mieszkania obecnie wynajmowanego.

[co było do udowodnienia – dokończyliśmy subsumcję]

Warto wskazać, że stanowisko powyższe wspiera także wykładnia celowościowa. *Ratio legis* zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF stanowi wsparcie potrzeb mieszkaniowych podatników, czyli jednej z ich podstawowych potrzeb życiowych. Nie powinno ulegać wątpliwości, że potrzeba mieszkaniowa zostaje w całości spełniona, gdy podatnik dysponuje mieszkaniem, w którym ma możliwość ciągłego zamieszkiwania. Nabycie kolejnego lokalu z pobudek związanych z koniecznością wykonywania pracy zawodowej wykracza więc poza *ratio legis* omawianej regulacji, nawet jeżeli w lokalu tym podatniczka miałaby zamieszkiwać. Byłoby to bowiem zamieszkanie wyłącznie czasowe.

[wykładnia celowościowa zadziałała tu jako wykładnia potwierdzająca]

Największą słabością powyższej argumentacji jest to, że:

1. Z definicji słownikowej wynika, że mieszkaniem może być przebywanie gdzieś także czasowo, a więc przez pewien czas głównym miejscem pobytu może być jeden lokal, a przez resztę czasu drugi,

2. *Ratio legis* zwolnienia to cele mieszkaniowe – *lege non distinguente* niezależnie od liczby lokali, w których się je realizuje; sytuacja życiowa może zmuszać do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych w różnych miejscach.

STANOWISKO KORZYSTNE DLA PODATNIKA WRAZ Z UZASADNIENIEM – PRZYKŁAD ARGUMENTACJI:

Przychód przeznaczony następnie na zakup drugiej nieruchomości mieszkalnej będzie mógł korzystać ze zwolnienia uregulowanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF.

UZASADNIENIE

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 UPDOF). Jeżeli jednak przychód ten zostanie przeznaczony na własne cele mieszkaniowe, nie będzie on podlegał opodatkowaniu (art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF).

[przedstawiliśmy w ten sposób istotne elementy stanu prawnego]

Na wstępie należy wskazać, że nie budzi wątpliwości, iż Pani Elwira planuje zbyć nieruchomość w okresie powodującym powstanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 UPDOF. Nie jest natomiast pewne, czy przychód ten przeznaczony na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF, co z kolei umożliwiłoby zastosowanie zwolnienia.

[ograniczyliśmy w ten sposób obszar problemowy]

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.

[ustaliliśmy w ten sposób treść normy prawnej w oparciu o przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF]

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

[rozpoczęliśmy subsumcję i ponownie ograniczyliśmy obszar problemowy]

Jednocześnie należy zauważyć, że ustawa w żaden sposób nie wymaga, by cele mieszkaniowe mogły być realizowane tylko w jednym lokalu. *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 Pani Elwira będzie przebywać w dwóch lokalach w różnych okresach w roku i pobyt w obydwu przypadkach będzie miał charakter mieszkaniowy, to znaczy, że obydwa lokale będą służyć jej celom mieszkaniowym. Ponadto celu mieszkaniowego nie wyklucza wykonywanie działalności zawodowej, o ile oprócz tej działalności podatkowca 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

mieszkańciew”, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF – umożliwiając tym samym zwolnienie z podatku dochodu ze zbycia mieszkania obecnie wynajmowanego.

[co było do udowodnienia – dokończyliśmy subsumcję]

Warto wskazać, że stanowisko powyższe wspiera także wykładnia celowościowa. *Ratio legis* zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF 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*).

[wykładnia celowościowa zadziałała tu jako wykładnia potwierdzająca]

Wykładnię tę zaprezentował także NSA w wyroku z 15 maja 2017 r. (II FSK 1053/15), stwierdzając, że zwrotu „własne cele mieszkaniowe” nie można zawężyć, 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 ma wątpliwości, że Podatniczka będzie zamieszkiwać czasowo w obydwu lokalach.

[dodatkowy argument z autorytetu NSA potwierdza prawidłowość zastosowanej wykładni]

STAN FAKTYCZNY

Pani Elwira Cyrulik, ur. 22 grudnia 1963 r., zamieszkała w Gdańsku przy ul. Wysokiej 12/4 (NIP 584-202-22-20), jest właścicielką dwóch mieszkań w Gdańsku. W jednym z nich zamieszkuje, drugie – położone przy ul. Studenckiej 52/12 – wynajmuje. Ponieważ Pani Elwira 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). Pani Elwira nie jest pewna, czy przychód przeznaczony następnie na zakup drugiej nieruchomości mieszkalnej będzie mógł korzystać ze zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – najważniejsze przepisy dla tejże sprawy:

Art. 10. 1. Źródłami przychodów są: [...]

8) 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;

Art. 30e. 1. 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. 21. 1. Wolne od podatku dochodowego są: [...]

131) 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 począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch 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;

STANOWISKO PROFISKALNE WRAZ Z UZASADNIENIEM – PRZYKŁAD ARGUMENTACJI:

Przychód przeznaczony następnie na zakup drugiej nieruchomości mieszkalnej nie będzie mógł korzystać ze zwolnienia uregulowanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF.

UZASADNIENIE

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 UPDOF). Jeżeli jednak przychód ten zostanie przeznaczony na własne cele mieszkaniowe, nie będzie on podlegał opodatkowaniu (art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF).

[przedstawiliśmy w ten sposób istotne elementy stanu prawnego]

Na wstępie należy wskazać, że nie budzi wątpliwości, iż Pani Elwira planuje zbyć nieruchomość w okresie powodującym powstanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 UPDOF. Nie jest natomiast pewne, czy

przychód ten przeznaczony na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF.

[ograniczyliśmy w ten sposób obszar problemowy]

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 w szczególności, że do spełnienia znamienia „celu mieszkaniowego” konieczne jest traktowanie danego pomieszczenia jako głównego miejsca pobytu.

[ustaliliśmy w ten sposób treść normy prawnej w oparciu o przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF]

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

[rozpoczęliśmy subsumcję i ponownie ograniczyliśmy obszar problemowy]

Ponieważ jednak – zgodnie z definicją słownikową – funkcję mieszkaniową może pełnić tylko główne miejsce pobytu, należy stwierdzić, że skoro Pani Elwira będzie przebywać w różnych miejscach przez różne okresy w roku, to tylko jedno z nich można uznać za główne. „Główny” oznacza bowiem „najważniejszy, podstawowy, zasadniczy” (por. np. M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego. Tom pierwszy A-K*, Warszawa 1979, s. 667), a więc wśród kilku rozważanych elementów tylko jeden z nich może być głównym. Przy tym, skoro przez zdecydowaną większość czasu Pani Elwira będzie przebywać w Gdańsku, to tylko lokal tamże położony można uznać za spełniający jej cele mieszkaniowe. W związku z tym wydatkowanie przychodu ze sprzedaży drugiego mieszkania na nabycie budynku mieszkalnego na Kaszubach nie będzie spełniać znamienia wydatkowania na „własne cele mieszkaniowe”, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF – wykluczając tym samym zwolnienie z podatku dochodu ze zbycia mieszkania obecnie wynajmowanego.

[co było do udowodnienia – dokończyliśmy subsumcję]

Warto wskazać, że stanowisko powyższe wspiera także wykładnia celowościowa. *Ratio legis* zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF stanowi wsparcie potrzeb mieszkaniowych podatników, czyli jednej z ich podstawowych potrzeb życiowych. Nie powinno ulegać wątpliwości, że potrzeba mieszkaniowa zostaje w całości spełniona, gdy podatnik dysponuje mieszkaniem, w którym ma możliwość ciągłego zamieszkiwania. Nabycie kolejnego lokalu z pobudek związanych z koniecznością wykonywania pracy zawodowej wykracza więc poza *ratio legis* omawianej regulacji, nawet jeżeli w lokalu tym podatniczka miałaby zamieszkiwać. Byłoby to bowiem zamieszkanie wyłącznie czasowe.

[wykładnia celowościowa zadziałała tu jako wykładnia potwierdzająca]

Największą słabością powyższej argumentacji jest to, że:

1. Z definicji słownikowej wynika, że mieszkaniem może być przebywanie gdzieś także czasowo, a więc przez pewien czas głównym miejscem pobytu może być jeden lokal, a przez resztę czasu drugi,

2. *Ratio legis* zwolnienia to cele mieszkaniowe – *lege non distinguente* niezależnie od liczby lokali, w których się je realizuje; sytuacja życiowa może zmuszać do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych w różnych miejscach.

STANOWISKO KORZYSTNE DLA PODATNIKA WRAZ Z UZASADNIENIEM – PRZYKŁAD ARGUMENTACJI:

Przychód przeznaczony następnie na zakup drugiej nieruchomości mieszkalnej będzie mógł korzystać ze zwolnienia uregulowanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF.

UZASADNIENIE

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 UPDOF). Jeżeli jednak przychód ten zostanie przeznaczony na własne cele mieszkaniowe, nie będzie on podlegał opodatkowaniu (art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF).

[przedstawiliśmy w ten sposób istotne elementy stanu prawnego]

Na wstępie należy wskazać, że nie budzi wątpliwości, iż Pani Elwira planuje zbyć nieruchomość w okresie powodującym powstanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 UPDOF. Nie jest natomiast pewne, czy przychód ten przeznaczony na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF, co z kolei umożliwiłoby zastosowanie zwolnienia.

[ograniczyliśmy w ten sposób obszar problemowy]

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.

[ustaliliśmy w ten sposób treść normy prawnej w oparciu o przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF]

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

[rozpoczęliśmy subsumcję i ponownie ograniczyliśmy obszar problemowy]

Jednocześnie należy zauważyć, że ustawa w żaden sposób nie wymaga, by cele mieszkaniowe mogły być realizowane tylko w jednym lokalu. *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 Pani Elwira będzie przebywać w dwóch lokalach w różnych okresach w roku i pobyt w obydwu przypadkach będzie miał charakter mieszkaniowy, to znaczy, że obydwa lokale będą służyć jej celom mieszkaniowym. Ponadto celu mieszkaniowego nie wyklucza wykonywanie działalności zawodowej, o ile oprócz tej działalności podatkowca 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

mieszkańciew”, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF – umożliwiając tym samym zwolnienie z podatku dochodu ze zbycia mieszkania obecnie wynajmowanego.

[co było do udowodnienia – dokończyliśmy subsumcję]

Warto wskazać, że stanowisko powyższe wspiera także wykładnia celowościowa. *Ratio legis* zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 UPDOF 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*).

[wykładnia celowościowa zadziałała tu jako wykładnia potwierdzająca]

Wykładnię tę zaprezentował także NSA w wyroku z 15 maja 2017 r. (II FSK 1053/15), stwierdzając, że zwrotu „własne cele mieszkaniowe” nie można zawężyć, 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 ma wątpliwości, że Podatniczka będzie zamieszkiwać czasowo w obydwu lokalach.

[dodatkowy argument z autorytetu NSA potwierdza prawidłowość zastosowanej wykładni]