

# Interpretacja indywidualna

ID informacji: 542249

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2023-05-04T10:49:44.897

Tytuł (teza): W zakresie skutków podatkowych sprzedaży nieruchomości nabytej w ramach umowy powierniczej.

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2023-04-28T10:05:10.786

Sygnatura: 0114-KDIP3-2.4011.269.2023.2.MT

Słowa kluczowe:

- Francja
  - cel-cele mieszkaniowe
  - nieruchomości-sprzedaż nieruchomości
  - umowa-umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania
  - umowa-umowa powiernictwa
- 
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 1-art. 3-ust. 1
  - [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 1-art. 3-ust. 1a
  - [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 1-art. 3-ust. 2a
  - [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 1-art. 3-ust. 2b
  - [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 1-art. 4a
  - [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 1-art. 9-ust. 1
  - [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8
  - [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 11-ust. 1
  - [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 19-ust. 1

**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
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 26
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 27
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 28
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 4-art. 22-ust. 1
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 4-art. 22-ust. 6c
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 4-art. 22-ust. 6e
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 4-art. 22-ust. 6f
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 6-art. 30e-ust. 1
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 6-art. 30e-ust. 2
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 6-art. 30e-ust. 4
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 6-art. 30e-ust. 5

**Zagadnienie:**

- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Koszty uzyskania przychodów.-Koszty uzyskania przychodów.-Koszty z tytułu zbycia nieruchomości.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 1-Podmiot i przedmiot opodatkowania-Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy.
- 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.-Przychód z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw.

**Załączniki:** brak

## **Treść:**

### **Interpretacja indywidualna – stanowisko w części prawidłowe i w części nieprawidłowe**

Szanowna Pani,

stwierdzam, że Pani stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest:

- nieprawidłowe w części dotyczącej ustalenia kosztów na podstawie art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- prawidłowe w pozostałym zakresie.

### **Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej**

9 lutego 2023 r. wpłynął Pani wniosek z 6 lutego 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy skutków podatkowych sprzedaży nieruchomości nabytej w ramach umowy powierniczej.

Uzupełniła go Pani – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 11 kwietnia 2023 r. (wpływ 11 kwietnia 2023 r.).

Treść wniosku jest następująca:

### **Opis stanu faktycznego**

Jest Pani osobą fizyczną, nieprowadzącą pozarolniczej działalności gospodarczej, mającą stałe miejsce zamieszkania na terytorium Republiki Francuskiej (także w 2016 r.), podlegającą ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Rzeczypospolitej Polskiej (w oparciu o regulację art. 3 ust. 2a w zw. z ust. 2b pkt 4 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"). W 2016 r. zawarła Pani umowę zlecenia (umowę powiernictwa) - dalej "Umowa" z inną osobą fizyczną nieprowadzącą pozarolniczej działalności gospodarczej w zakresie normowanym Umową (dalej "Powiernik"), mającą miejsce zamieszkania w Polsce, podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (w oparciu o regulację art. 3 ust. 1 ustawy o PIT). W ramach Umowy zleciła Pani Powiernikowi nabycie określonej nieruchomości. Zgodnie z postanowieniami Umowy, dający zlecenie, tj. Pani powierzyła, a przyjmujący zlecenie, tj. Powiernik, zobowiązał się do nabycia w imieniu własnym, ale na Pani rachunek części w prawie użytkowania wieczystego wraz z udziałem w części prawa własności zabudowy nieruchomości położonej na terenie Polski (dalej "Nieruchomość"). Umowa przewidywała, że Powiernik jest uprawniony do podejmowania wszelkich działań związanych z przedmiotową Nieruchomością, m.in.: złożenie oferty, zapłaty ceny za nabywaną nieruchomość zgodnie z ustaleniami umowy. Przy tym na każdym stadium transakcji, Powiernik zobowiązał się do bieżącego informowania i konsultowania z Panią kwestii przebiegu czynności związanych z przedmiotem Umowy, tj. o rodzaju, zakresie i terminie podejmowanych działań. Powiernik zadeklarował się do ewentualnego korzystania i zarządzania Nieruchomością wyłączenie w celu realizacji Umowy. Ponadto, Powiernik otrzymał kwotę pieniężną 10.000 zł tytułem wynagrodzenia wynikającego z realizacji Umowy.

Transakcja nabycia Nieruchomości w oparciu o postanowienia Umowy została sfinalizowana w 2019 r. - Powiernik przy dokonywaniu tej czynności reprezentował jego pełnomocnik. Środki pieniężne na nabycie Nieruchomości oraz związane z tym koszty (m. in. podatek od czynności cywilnoprawnych, opłaty sądowe - o wykreślenie hipoteki obciążającej Nieruchomość, wynagrodzenia notariusza) pochodziły z Pani majątku. Następnie, zgodnie z Aneksem nr 1 z dnia 7 sierpnia 2019 r. do Umowy (dalej "Aneks"), powierzyła Pani Powiernikowi dokonanie sprzedaży przedmiotowej Nieruchomości, która została nabyta w oparciu o postanowienia Umowy. Stąd też w 2021 r. doszło do sprzedaży Nieruchomości w oparciu o postanowienia ww. Aneksu. Sprzedaży dokonał Powiernik

działając we własnym imieniu, lecz na Pani rachunek. Powiernika przy dokonywaniu tej czynności reprezentował jego pełnomocnik. Cenę z transakcji zbycia Nieruchomości otrzymał Powiernik na swój rachunek bankowy. W oparciu o postanowienia Aneksu środki pochodzące z odpłatnego zbycia Nieruchomości stanowią Pani wyłączną własność.

Powiernik zwróci się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w ramach odrębnego wniosku o ocenę jego sytuacji podatkowej w przedstawionych powyżej okolicznościach.

### **Uzupełnienie i doprecyzowanie opisu stanu faktycznego**

Wskazała Pani, że:

- a) Nie dokonywała Pani wcześniej sprzedaży innych nieruchomości na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
- b) Nie posiada Pani innych nieruchomości na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przeznaczonych w przyszłości do sprzedaży.
- c) Sprzedana przez Panią w 2021 r. zabudowa „Nieruchomości” miała charakter niemieszkalny/użytkowy.
- d) Przed sprzedażą nie były ponoszone przez Panią lub przez inne osoby jakiegokolwiek nakłady zwiększające wartość „Nieruchomości”.
- e) „Nieruchomość”, którą sprzedała Pani w 2021 r. nabyła Pani w celu ochrony przed utratą wartości majątku rodzinnego.
- f) Środki ze sprzedaży „Nieruchomości” zamierza Pani przeznaczyć na jeden z celów mieszkaniowych wymienionych w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Środki uzyskane ze sprzedaży „Nieruchomości” zamierza Pani przeznaczyć na nabycie budynku mieszkalnego. Zamierza Pani, aby nieruchomość ta była położona na terenie Republiki Francuskiej. Zamierza Pani, aby nieruchomość ta była nabyta jako własność. Zamierza Pani, aby był to budynek mieszkalny - dom. Zamierza Pani być właścicielem tej nieruchomości. Zamierza Pani użytkować nieruchomość na potrzeby własne, tj. będzie tam Pani mieszkać. Nieruchomość będzie miała przeznaczenie mieszkalne. Nieruchomość nie będzie udostępniana nieodpłatnie lub odpłatnie osobom trzecim, wynajmowana, podnajmowana. Nie będą z niej w jakiegokolwiek inny sposób czerpane korzyści z jej udostępniania osobom trzecim bądź nieodpłatnego użyczenia.
- g) Środki ze sprzedaży Nieruchomości wydatkuje Pani w okresie nie później niż trzy lata od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne jej zbycie.
- h) Zamierza Pani przeznaczyć całą kwotę ze sprzedaży Nieruchomości na jeden z celów mieszkaniowych wymienionych w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

### **Pytania**

- 1. Czy powinna Pani rozliczyć się na terenie Rzeczypospolitej Polskiej z podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia Nieruchomości dokonanego w oparciu o Umowę i Aneks - tj. sprzedaż dokonywana przez oraz w imieniu Powiernika, ale na Pani rzecz?
- 2. Czy w przypadku odpłatnego zbycia Nieruchomości dokonanego w oparciu o Umowę i Aneks, może Pani skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, tj. tzw. ulgi mieszkaniowej?
- 3. Czy w przypadku odpłatnego zbycia Nieruchomości dokonanego w oparciu o Umowę i Aneks - tj. sprzedaż dokonywana przez oraz w imieniu Powiernika ale na Pani rzecz - może Pani rozpoznać koszty uzyskania przychodu w postaci wydatków związanych z nabyciem Nieruchomości (cena nabycia), kosztów nabycia (podatek od czynności cywilnoprawnych, opłaty sądowe - o wykreślenie hipoteki obciążającej Nieruchomość,

wynagrodzenia notariusza) oraz wynagrodzenia Powiernika, na zasadach określonych w regulacji art. 22 ust. 6c-6d ustawy o PIT?

## **Pani stanowisko w sprawie**

Ad. 1

Zgodnie z art. 3 ust. 2a i ust. 2b pkt 4 ustawy o PIT, osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu (ograniczonemu) tylko od dochodów osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Za takie dochody uważa się między innymi dochody osiągnięte ze zbycia położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości (zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki; Komentarz do ustawy o PIT; Wolters Kluwer Polska - wersja elektroniczna 2015; komentarz do art. 3 ust. 2b pkt 4 ustawy o PIT). Potwierdziło to także wprost Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 24 lipca 2001 r. (znak: PB4/AK-8214-1045-277/01).

Posiada Pani miejsce zamieszkania na terenie Republiki Francuskiej. Nieruchomość położona jest na terenie Rzeczypospolitej Polskiej. Wskazane regulacje znajdują zastosowanie zatem wprost do jej sytuacji, tj. odpłatnego zbycia Nieruchomości, które podatkowo powinno zostać rozliczone w Polsce. Jednocześnie jak stanowi art. 4a ustawy o PIT, powyższe regulacje stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. W dniu 20 czerwca 1975 r. została zawarta umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej (dalej "UPO z Francją").

W myśl art. 6 ust. 1 UPO z Francją, dochody uzyskiwane z nieruchomości podlegają opodatkowaniu w tym Umawiającym się Państwie, w którym ten majątek jest położony. W tym przypadku jest to Polska.

Mając zatem na uwadze powołane regulacje prawne stwierdzić należy, że w Pani przypadku w celu opodatkowania odpłatnego zbycia Nieruchomości ponownie należy sięgnąć do ustawy o PIT.

Zgodnie z art. 1 ustawy o PIT, reguluje ona opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób fizycznych oraz daninę solidarnościową.

Z kolei jak stanowi art. 9 ust. 1 ww. aktu, 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.

Źródła przychodów definiują natomiast zapisy art. 10 ust. 1 ustawy o PIT. W art. 10 ust. 1 pkt 8 tego aktu, czytamy że źródłem przychodów, które stanowi podstawę do opodatkowania podatkiem dochodowym jest odpłatne zbycie:

- 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.

Pewne zastrzeżenia w tym zakresie wprowadza art. 10 ust. 2 ustawy o PIT, gdzie czytamy, że przepisów ust. 1 pkt 8 nie stosuje się do odpłatnego zbycia:

- 1) na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu - do czasu ostatecznego przeniesienia własności przedmiotu umowy;
- 2) w formie wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki lub spółdzielni środków obrotowych, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
- 3) ogólnie - składników majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Co istotne w Pani sprawie, art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, wskazuje że opodatkowane podatkiem dochodowym jest zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości oraz prawa wieczystego użytkowania gruntów. Opisana w stanie faktycznym Nieruchomość i jej odpłatne zbycie mieści się zatem przedmiotowo w ramach wskazanego źródła przychodów.

Warto w tym miejscu zaznaczyć, że odpłatne zbycie Nieruchomości nie zostałoby objęte opodatkowaniem na gruncie regulacji ustawy o PIT, jeśli nastąpiłoby po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie. Sytuacja ta nie znajduje jednak zastosowania w Pani przypadku.

Mając na uwadze powyższe, bez wątpienia można zatem uznać że odpłatne zbycie Nieruchomości położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które zostało dokonane przez osobę fizyczną, przed upływem pięciu lat od jej nabycia, będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

W przedmiotowej sprawie kluczowe jest natomiast, która osoba fizyczna, tj. Pani, czy Powiernik powinna opodatkować odpłatne zbycie Nieruchomości. W myśl przywoływanego bowiem wcześniej art. 3 ust. 1 i art. 3 ust. 2a ustawy o PIT, opodatkowaniu podlegają dochody osoby fizycznej. W celu rozwiązania tego zagadnienia, należy sięgnąć do istoty Umowy i Aneksu zawartych między Panią i Powiernikiem.

Umowa powiernictwa nie jest umową nazwaną w prawie polskim prawnie cywilnym. Podstawą prawną do jej konstruowania jest tzw. zasada swobody umów, obowiązująca w oparciu o regulację art. 353<sup>1</sup> ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.) (dalej "KC"). Czytamy tam, że strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

Idąc dalej tym tokiem rozumowania, istota zlecenia powierniczego polega na tym, że na zewnątrz występuje powiernik, który dokonuje nabycia pewnej rzeczy lub prawa we własnym imieniu, ale na rzecz zleceniodawcy (powierzającego).

Zgodnie z art. 734 i 735 KC, istotą umowy zlecenia jest odpłatne lub nieodpłatne dokonanie określonej czynności prawnej w imieniu dającego zlecenie lub jeżeli tak stanowi umowa w imieniu własnym, lecz na rachunek zlecającego. W tym ostatnim wypadku wszelkie nabycie praw lub rzeczy ma charakter powierniczy (fiducjarny), a przyjmujący zlecenie ma obowiązek wydać zlecającemu wszystko, co przy wykonaniu zlecenia dla niego uzyskał, chociażby w imieniu własnym (art. 740 zdanie 2 KC). Władztwo nad nabytymi prawami, jakie można przypisać zleceniobiorcy wykonującemu zlecenie powiernicze jest ograniczone na przykład poprzez:

- a) ograniczenie czasowe - zleceniobiorca obowiązany jest przekazać nabyte prawa na pierwsze żądanie zleceniobiorcy;
- b) ustawowo wyłączoną możliwość rozporządzania tymi prawami na rzecz kogo innego aniżeli zleceniodawca lub wskazany przezeń podmiot, co powoduje wyłączenie możliwości efektywnego zwiększenia masy majątkowej zleceniobiorcy o prawa nabyte w wykonaniu powiernictwa;
- c) nieekwiwalentność dla zleceniobiorcy zbycia nabytych we własnym imieniu, lecz na rachunek zlecającego praw; prawa te przenoszone są na zlecającego nieodpłatnie -

zgodnie z art. 742 KC dający zlecenie zwraca przyjmującemu zlecenie jedynie wydatki, które ten poczynił w celu należytego wykonania zlecenia, oraz zwalnia go od zobowiązań, które ten w powyższym celu zaciągnął w imieniu własnym, natomiast w przypadku przenoszenia powierniczo nabytych praw na wskazaną przez zlecającego osobę trzecią cena zbycia stanowi należność zleceńodawcy (art. 740 KC)

Podsumowując, nabycie oraz przeniesienie przez powiernika na inny podmiot własności Nieruchomości jest immanentną cechą stosunku prawnego powiernictwa, która została opisana w Umowie. W rozpatrywanej sprawie Powiernik dokonał nabycia Nieruchomości we własnym imieniu, ale na Pani rzecz, czyli w imieniu osoby, w interesie i na rachunek której działał. Nabycia dokonał ze środków pochodzących z Pani majątku, a nie ze swoich.

Skutki w zakresie powstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych wynikające z umowy powiernictwa dla powierzającego oraz powiernika, wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 czerwca 2017 r. (sygn. II FSK 1370 /15), w którym wskazał, że: "(...) czynności powiernicze, z punktu widzenia podatków dochodowych, określane są jako neutralne podatkowo (...). Należy (...) stwierdzić, że skutki podatkowe związane z czynnościami wykonywanymi przez powiernika są analogiczne do tych, jakie wystąpiłyby, gdyby czynności te wykonywane były bezpośrednio przez powierzającego".

Tym samym, w Pani przypadku, to na Pani ciężą wszelkie podatkowe obowiązki związane z efektami realizacji postanowień Umowy i Aneksu, które technicznie dokonywane były przez Powiernika.

Umowa powiernicza, ze swej istoty polegająca na przekazaniu i zwrocie wartości majątkowej, powinna być również traktowana jako generująca świadczenie, które ma charakter zwrotny i traktowana podatkowo na równi z umową pożyczki, czy przekazaniem kaucji, czyli jako neutralna podatkowo tzn. niegenerująca przychodu w momencie przekazania środków, jak i w momencie ich zwrotu lub ich ekwiwalentu. Należy bowiem jeszcze raz podkreślić, że powiernik jest na mocy kontraktu łączącego go z powierzającym, wyłącznie technicznym realizatorem działań, które podejmowane są na rachunek (z majątku i na majątek) zlecającego dokonanie określonych czynności. Skutki podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych powinny być rozpatrywane w takim wypadku właśnie z punktu widzenia osoby, której majątek został zaangażowany (zarówno jeśli idzie o jego pierwotne obciążenie, jak i późniejszy ewentualny przyrost) do podejmowania działania, czyli powierzającego. W innym wypadku mogłoby dojść do absurdalnych sytuacji, w jakich skutki podatkowe obciążałyby powiernika, który nie dysponował własnymi środkami do dokonywanych operacji gospodarczych (środki stanowią majątek powierzającego), a jednocześnie ponosiłby ciężar podatkowy od czynności wykonywanych na rzecz innych osób.

Warto także dodać - co szczegółowo przedstawiono przy argumentacji dotyczącej odpowiedzi na kolejne pytania zadane w ramach przedmiotowego wniosku - traktowanie jako podatnika podatku dochodowego w tym wypadku Pani, potwierdzone jest także koherentnością całego systemu rozliczeń z PIT w przypadku zbycia nieruchomości. Zwróćmy bowiem uwagę, że jeśli za podatnika podatku dochodowego, traktowali byśmy podmiot, który nie dysponuje własnymi środkami, to po pierwsze jak wskazano powyżej, nie miałby z czego zapłacić podatku dochodowego ze zbycia nieruchomości. Po drugie nie mógłby realizować ulgi mieszkaniowej (art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT), ponieważ nie posiadałby środków za zakup innej nieruchomości. W końcu po trzecie nie mógłby korzystać z podstawowych reguł rozliczeń z PIT (np. rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów) przy opodatkowaniu odpłatnego zbywania nieruchomości, gdyż nie ponosiłby kosztów zbywanej nieruchomości (w ramach umowy powiernictwa) z własnych środków. Racjonalny ustawodawca nie mógł zaprojektować systemu podatkowego z pominięciem tak istotnych zagadnień i ewentualnych rozbieżności, co po raz kolejny potwierdza Pani stanowisko. Stąd też w przypadku wykonania postanowień Umowy oraz Aneksu i nabycia oraz zbycia Nieruchomości przez Powiernika, podatnikiem z tytułu

odpłatnego zbycia Nieruchomości nie jest Powiernik tylko niewątpliwie Pani. Włącznie Pani należy przypisać przychód do opodatkowania podatkiem dochodowym w związku ze zbyciem Nieruchomości.

Pani zdaniem, w przypadku zbycia przez Powiernika na rzecz podmiotu trzeciego Nieruchomości w wykonaniu umowy powierniczej (Aneksu), po stronie Powiernika nie dochodzi do odpłatnego zbycia w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT. Przychodu z przeniesienia własności Nieruchomości nie można w tym wypadku traktować jako przysporzenia Powiernika. Sytuacja ta będzie dla tej osoby neutralna podatkowo. Czynność przeniesienia własności nieruchomości przez Powiernika, która nie występuje we własnym interesie i nie dysponuje własnymi środkami pieniężnymi, lecz na rzecz faktycznego nabywcy (Pani), jako wykonana w ramach realizacji umowy zlecenia powierniczego nie wywoła zatem skutków prawnych w podatku dochodowym od osób fizycznych po stronie Powiernika. Nie może być on traktowany jako podatnik podatku dochodowego od czynności wykonywanych w ramach Umowy, czy Aneksu. Wszelkie skutki podatkowe wystąpią po Pani stronie.

Stąd też, to Pani powinna rozliczyć się na terenie Rzeczypospolitej Polskiej z podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia Nieruchomości dokonanego w oparciu o Umowę i Aneks - tj. sprzedaż dokonywana przez oraz w imieniu Powiernika, ale na Pani rzecz.

Ad. 2

Jak wyjaśniono w ramach odpowiedzi na poprzednie pytanie, istota zlecenia powierniczego polega na tym, że na zewnątrz występuje powiernik, który dokonuje nabycia pewnej rzeczy lub prawa we własnym imieniu, ale na rzecz zleceniodawcy.

Jak wynika z art. 734 i 735 KC istotą umowy zlecenia jest odpłatne lub nieodpłatne dokonanie określonej czynności prawnej w imieniu dającego zlecenie lub jeżeli tak stanowi umowa w imieniu własnym, lecz na rachunek zlecającego. W tym ostatnim wypadku wszelkie nabycie praw lub rzeczy ma charakter powierniczy, a przyjmujący zlecenie ma obowiązek wydać zlecającemu wszystko co przy wykonaniu zlecenia dla niego uzyskał, chociażby w imieniu własnym (art. 740 zdanie 2 KC).

Z kolei zgodnie z art. 1 ustawy o PIT, reguluje ona opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób fizycznych oraz daninę solidarnościową.

Jak stanowi art. 9 ust. 1 ww. aktu, 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.

Źródła dochodów definiują natomiast zapisy art. 10 ust.1 ustawy o PIT. W art. 10 ust. 1 pkt 8 tego aktu, czytamy że źródłem przychodów, które stanowi podstawę do opodatkowania podatkiem dochodowym jest odpłatne zbycie:

- 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.

Pewne zastrzeżenia w tym zakresie wprowadza art. 10 ust. 2 ustawy o PIT, gdzie czytamy, że przepisów ust. 1 pkt 8 nie stosuje się do odpłatnego zbycia:

- 1) na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu - do czasu ostatecznego przeniesienia własności przedmiotu umowy;
- 2) w formie wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki lub spółdzielni środków obrotowych, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
- 3) ogólnie - składników majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Co istotne w Pani sprawie, art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, wskazuje że opodatkowane podatkiem dochodowym jest zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości oraz prawa wieczystego użytkowania gruntów. Opisana w stanie faktycznym Nieruchomość i jej odpłatne zbycie mieści się zatem przedmiotowo w ramach wskazanego źródła przychodów.

Uwagi wymaga fakt, iż odpłatne zbycie Nieruchomości nie zostałoby objęte opodatkowaniem na gruncie regulacji ustawy o PIT, jeśli nastąpiłoby po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie. Sytuacja ta nie znajduje jednak zastosowania w Pani przypadku.

Mając na uwadze powyższe, bez wątplenia można zatem uznać że odpłatne zbycie Nieruchomości położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które zostało dokonane przez osobę fizyczną, przed upływem pięciu lat od jej nabycia, będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W przedmiotowej sprawie istotne jest jednocześnie, która osoba fizyczna, tj. Pani, czy Powiernik powinna opodatkować odpłatne zbycie Nieruchomości. W myśl przywoływanego bowiem wcześniej art. 3 ust. 1 i art. 3 ust. 2a ustawy o PIT, opodatkowaniu podlegają dochody osoby fizycznej. Jak wskazano w ramach odpowiedzi na pytanie numer 1 przedmiotowego wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, Pani zdaniem to Pani jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia Nieruchomości przez Powiernika w ramach wykonywania przez niego postanowień Umowy oraz Aneksu.

W myśl art. 19 ust. 1 przywoływanej ustawy, 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. Z kolei jak stanowi 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.

Zaś w ramach art. 30e ust. 4 pkt 1 ww. aktu czytamy, że po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3 tej ustawy, wykazać 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.

Ustawa w ramach art. 30e ust. 5 wskazuje także, 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.

Mając to na uwadze, w Pani ocenie po zakończeniu roku, w którym nastąpiło odpłatne zbycie Nieruchomości przez Powiernika działającego w oparciu o Umowę i Aneks, była ona zobowiązana do rozliczenia się z podatku dochodowego od osób fizycznych z tego tytułu.

Jednocześnie należy w tym miejscu wskazać na pewne preferencje podatkowe, które przysługują osobom fizycznym będącymi podatnikami z tytułów osiągnięcia przychodów, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, zwalnia się z podatku dochody ze sprzedaży nieruchomości, o których mowa w art. 30e ustawy o PIT, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości, jeżeli poczynawszy 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 został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe.

Zgodnie zaś z art. 25 ustawy o PIT, za wydatki na cele mieszkaniowe uważa się m.in.:

1) 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;

2) wydatki poniesione na:

- a) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na cele określone w pkt 1 powyżej,
  - b) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o którym mowa w lit. a powyżej,
  - c) spłatę każdego kolejnego kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o których mowa w lit. a lub b powyżej
- w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

Z racji Pani miejsca zamieszkania, nie wyklucza Pani, że ponoszone przez Panią wydatki na cele mieszkaniowe mogą dotyczyć nieruchomości położonej we Francji. Na mocy 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, ustawodawca uzależnił od istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, 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.

Taka kompetencja polskiego fiskusa wynika z art. 26 ust. 1 zdanie pierwsze UPO z Francją, gdzie czytamy, że "właściwe władze Umawiających się Państw będą wymieniały informacje konieczne do stosowania postanowień niniejszej umowy, a także informacje dotyczące prawa wewnętrznego Umawiających się Państw co do podatków wymienionych w umowie w takim zakresie, w jakim opodatkowanie, jakie ono przewiduje, jest zgodne z umową".

Próbując jednak odpowiedzieć na pytanie dotyczące możliwości korzystania z Wnioskodawcy ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, należy zaznaczyć że możliwość korzystania z tego rozwiązania immamentnie powiązana jest z osobą podatnika podatku dochodowego z tytułu zbycia nieruchomości oraz z samym podatkiem z tego wynikającym. Wniosek taki płynie wprost z regulacji art. 30e ust. 4 pkt 1 i 2 oraz art. 30e ust. 7 ustawy o PIT. Czytamy tam, że po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, 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.

Ponadto 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 łącznie.

Z powyższego płynie wniosek, że jeśli mamy do czynienia z podatnikiem rozliczającym się z przychodów uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia Nieruchomości w oparciu o art. 30e ustawy o PIT, ustawodawca przypisuje mu jednocześnie wprost uprawnienie do korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 tego aktu prawnego (zakładając, że spełnia on przesłanki do korzystania ze zwolnienia). Uprawnienie to nie jest uzależnione od żadnych innych przesłanek, takich jak miejsca rezydencji podatkowej podatnika, uzyskiwanie innych przychodów, etc.

Podsumowując, w przypadku odpłatnego zbycia Nieruchomości dokonanego w oparciu o Umowę i Aneks, może Pani korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, tj. tzw. ulgi mieszkaniowej.

Ad. 3

Zgodnie z art. 1 ustawy o PIT, reguluje ona opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób fizycznych oraz daninę solidarnościową.

Jak stanowi art. 9 ust. 1 ww. aktu, 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.

Źródła dochodów definiują natomiast zapisy art. 10 ust. 1 ustawy o PIT. W art. 10 ust. 1 pkt 8 tego aktu, czytamy że źródłem przychodów, które stanowi podstawę do opodatkowania podatkiem dochodowym jest odpłatne zbycie:

- 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.

Pewne zastrzeżenia w tym zakresie wprowadza art. 10 ust. 2 ustawy o PIT, gdzie czytamy, że przepisów ust. 1 pkt 8 nie stosuje się do odpłatnego zbycia:

1) na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu – do czasu ostatecznego przeniesienia własności przedmiotu umowy;

2) w formie wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki lub spółdzielni środków obrotowych, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;

3) ogólnie - składników majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Co istotne w Pani sprawie, art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, wskazuje że opodatkowane podatkiem dochodowym jest zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości oraz prawa wieczystego użytkowania gruntów. Opisana w stanie faktycznym Nieruchomość i jej odpłatne zbycie mieści się zatem przedmiotowo w ramach wskazanego źródła przychodów.

Jak wskazano w ramach odpowiedzi na pytanie numer 1 przedmiotowego wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, stoi Pani na stanowisku, że to Pani jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia Nieruchomości przez Powiernika w ramach wykonywania przez niego postanowień Umowy oraz Aneksu.

W myśl art. 19 ust. 1 przywoływanej ustawy, 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. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają natomiast nie przychody (chyba, że ustawa stanowi inaczej) ale dochody. Dochodem jest zaś, nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów (art. 9 ust. 2 ustawy o PIT).

Z kolei jak stanowi 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.

W art. 30e ust. 2 czytamy, że podstawą obliczenia podatku, o której mowa powyżej, 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.

Zatem próbując odpowiedzieć na zadane pytanie, należy zaznaczyć że polski ustawodawca w ogóle nie przewiduje sytuacji, w których przy opodatkowaniu transakcji zbycia nieruchomości (źródło przychodów art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy PIT) podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych nie ma możliwości rozpoznania kosztów uzyskania przychodów. Możliwość ta powiązana jest z osobą podatnika podatku dochodowego z tytułu zbycia nieruchomości oraz z samym podatkiem z tego

wynikającym. Wniosek taki płynie wprost z regulacji art. 30e ust. 1 i 2 ustawy o PIT w powiązaniu z art. 19 ust. 1 tej ustawy, które przywołano powyżej.

Wskazane regulacje w zakresie sposobu ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku opodatkowania transakcji zbycia nieruchomości, odsyłają do art. 22 ust. 6c i 6d ww. ustawy. Czytamy tam, 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.

Z kolei w art. 22 ust. 6d ustawy o PIT czytamy, że 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 jakiej 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 jakiej 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.

Co prawda w tym miejscu pojawia się pytanie, czy koszty uzyskania przychodów w przypadku zbycia Nieruchomości może Pani rozpoznać, przez wzgląd na dokonywanie operacji przez Powiernika w ramach wykonywania postanowień umowy i Aneksu. Jak już jednak w ramach przedstawianych stanowisk przy wcześniej zadawanych pytaniach w ramach przedmiotowego wniosku, także tu należy wskazać na klucz rozwiązania i interpretowania tej sytuacji.

Otóż skutki podatkowe w zakresie powstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych wynikające z umowy powiernictwa określane są jako neutralne podatkowo. Nie występują one zatem z tytułu realizacji postanowień umowy powiernictwa, a powinny być przypisane osobie zlecającej powiernikowi działanie na jej rzecz. Należy bowiem jeszcze raz podkreślić, że powiernik jest na mocy kontraktu łączącego go z powierzającym, wyłącznie technicznym realizatorem działań, które podejmowane są na rachunek (i na majątek) zlecającego dokonanie określonych czynności. Skutki podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych powinny być rozpatrywane w takim wypadku właśnie z punktu widzenia osoby, której majątek został zaangażowany (zarówno jeśli idzie o jego pierwotne obciążenie, jak i późniejszy ewentualny przyrost) do podejmowania działania, czyli powierzającego. Stanowisko to potwierdził m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 9 listopada 2004 r. (sygn. akt III SA 3031/03). Stwierdził tak, że "(...) kosztów powierniczego nabycia udziału oraz kosztów i przychodu z powierniczego zbycia udziału nie rozpoznaje się w rozliczeniu podatkowym u zleceniobiorcy, ale u zleceniodawcy."

Zatem to nie powiernik, ale powierzający/zleceniodawca przy umowie powiernictwa rozlicza podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu transakcji zbycia nieruchomości. To także powierzający jest uprawniony do rozliczania kosztów podatkowych takiej transakcji, co jest istotą opodatkowania podatkiem dochodowym a nie przychodowym. Wniosek taki płynie także z analizy przepisów podatkowych, jak i sytuacji opisanych i

uzasadnionych przy odpowiedziach udzielanych w przedmiotowym wniosku na poprzednie z zadawanych pytań.

Podsumowując, w przypadku odpłatnego zbycia Nieruchomości dokonanego w oparciu o Umowę i Aneks - tj. sprzedaż dokonywana przez oraz w imieniu Powiernika, ale na Pani rzecz - Pani może rozpoznać koszty uzyskania przychodu w postaci wydatków związanych z nabyciem Nieruchomości (cena nabycia), kosztów nabycia (podatek od czynności cywilnoprawnych, opłaty sądowe - o wykreślenie hipoteki obciążającej Nieruchomość, wynagrodzenia notariusza oraz wynagrodzenia Powiernika, na zasadach określonych w regulacji art. 22 ust. 6c-6d ustawy o PIT.

### **Ocena stanowiska**

Stanowisko, które Pani przedstawiła jest w części prawidłowe i w części nieprawidłowe.

### **Uzasadnienie interpretacji indywidualnej**

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.):

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).

Stosownie do treści art. 3 ust. 1a ww. ustawy:

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.

Przepis art. 3 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wskazuje na dwa warunki, od spełnienia których uzależnia się kwalifikację danej osoby jako mającej miejsce zamieszkania w Polsce. Powyższe przesłanki są rozdzielone spójnikiem „lub”, co jest równoznaczne z tym, że wystarczy spełnienie którejkolwiek z nich, aby uznać, że osoba posiada miejsce zamieszkania w Polsce, a więc – podlega w kraju nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, czyli opodatkowaniu od wszystkich osiągniętych dochodów.

Jako pierwszy warunek pozwalający na uznanie osoby za mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przepis wskazuje posiadanie centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych). Przesłanka ta została skonstruowana w bardzo szeroki sposób, jeśli chodzi o zakreśloną grupę osób, które na potrzeby podatku dochodowego od osób fizycznych posiadają w Polsce ośrodek interesów życiowych. Wynikać może to z użycia w powołanym powyżej przepisie spójnika „lub” w sformułowaniu „centrum interesów osobistych lub gospodarczych” dla doprecyzowania, kiedy uznaje się daną osobę za mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Przez „centrum interesów osobistych” należy rozumieć wszelkie powiązania rodzinne, tzn. ognisko domowe, aktywność społeczną, polityczną, kulturalną, obywatelską, przynależność do organizacji/klubów, uprawiane hobby itp. Z kolei „centrum interesów gospodarczych” to przede wszystkim miejsce prowadzenia działalności zarobkowej, źródła dochodów, posiadane inwestycje, majątek nieruchomy i ruchomy, polisy ubezpieczeniowe, zaciągnięte kredyty, konta bankowe itd.

Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej uważa się również osobę fizyczną, która przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym. W świetle art. 3 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób

fizycznych, warunek ten stanowi samodzielną podstawę do uznawania określonej kategorii osób za rezydentów, niezależną od omówionego powyżej posiadania na terytorium Polski centrum interesów życiowych.

Natomiast w myśl art. 3 ust. 2a cytowanej ustawy:

Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy).

Zgodnie z art. 3 ust. 2b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2a, uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

- 1) pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- 2) działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- 3) działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład;
- 4) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;
- 5) papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających;
- 6) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw - jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, tego funduszu inwestycyjnego, tej instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;
- 6a) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej;
- 7) tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia;
- 8) niezrealizowanych zysków, o których mowa w art. 30da.

Opodatkowanie ww. dochodów osiąganych przez osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego, uzależnione jest od osiągnięcia tych dochodów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i wykonywania pracy na terenie Rzeczypospolitej.

**Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości w świetle umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania**

W myśl art. 4a cytowanej ustawy:

Przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

We wniosku wskazała Pani, że stałym miejscem Pani zamieszkania dla celów podatku dochodowego jest Republika Francuska, natomiast uzyskała Pani przychód ze sprzedaży nieruchomości położonej w Polsce. Zatem w przedmiotowej sprawie zastosowanie znajdą uregulowania zawarte w polsko – francuskiej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 Umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 1977 r. Nr 1, poz. 5), zmodyfikowanej przez Konwencję wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, podpisaną przez Polskę oraz przez Francję dnia 7 czerwca 2017 r. (Dz.U. z 2019 r. poz. 252; dalej „Konwencja MLI”):

Dochody z majątku nieruchomego, włączając dochody z eksploatacji gospodarstw rolnych i leśnych, podlegają opodatkowaniu w tym Umawiającym się Państwie, w którym ten majątek jest położony.

W myśl art. 6 ust. 2 ww. umowy:

Określenie „majątek nieruchomy” rozumie się według prawa podatkowego Umawiającego się Państwa, w którym majątek ten jest położony. Określenie to obejmuje w każdym przypadku przynależność do majątku nieruchomego, żywy i martwy inwentarz gospodarstw rolnych i leśnych, prawa, do których mają zastosowanie przepisy prawa rzeczowego, prawa użytkowania majątku nieruchomego, jak również prawa do zmiennych lub stałych świadczeń z tytułu eksploatacji albo prawa do eksploatacji zasobów mineralnych, źródeł i innych bogactw naturalnych. Statki żeglugi morskiej i śródlądowej oraz samoloty nie stanowią majątku nieruchomego.

Użycie w umowie sformułowania „podlegają opodatkowaniu w tym Umawiającym się Państwie, w którym ten majątek jest położony” oznacza, że dochód z majątku nieruchomego położonego w Polsce jest opodatkowany w Polsce, o ile polskie ustawy podatkowe przewidują ich opodatkowanie.

Wobec tego należy stwierdzić, że w świetle powołanych wyżej przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz polsko – francuskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, przychody ze sprzedaży nieruchomości położonej w Polsce przez osobę zamieszkałą we Francji podlegają opodatkowaniu w Polsce, według zasad wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

### **Skutki podatkowe nabycia i zbycia nieruchomości w przypadku zawarcia umowy i aneksu do umowy powierniczej**

Z informacji przedstawionych przez Panią wynika również, że:

1. Zawarła Pani z powiernikiem Umowę zlecenia, zlecając powiernikowi zakup Nieruchomości na Pani rzecz oraz zawarła Pani Aneks do Umowy, na podstawie którego powierzyła Pani powiernikowi dokonanie sprzedaży przedmiotowej Nieruchomości;
2. Nabycie Nieruchomości w oparciu o postanowienia Umowy zostało sfinalizowane w 2019 r.;
3. Do sprzedaży Nieruchomości doszło w 2021 r. w oparciu o postanowienia Aneksu do Umowy;

4. Nie dokonywała Pani wcześniej sprzedaży innych nieruchomości na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
5. Nie posiada Pani innych nieruchomości na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przeznaczonych w przyszłości do sprzedaży;
6. Sprzedana przez Panią w 2021 r. zabudowa „Nieruchomości” miała charakter niemieszkalny/użytkowy.
7. Przed sprzedażą nie były ponoszone przez Panią lub przez inne osoby jakiegokolwiek nakłady zwiększające wartość „Nieruchomości”.
8. „Nieruchomość”, którą sprzedała Pani w 2021 r. nabyła Pani w celu ochrony przed utratą wartości majątku rodzinnego.
9. Całą kwotę ze sprzedaży „Nieruchomości” zamierza Pani przeznaczyć na nabycie budynku mieszkalnego położonego na terenie Republiki Francuskiej. Zamierza Pani użytkować nieruchomość na potrzeby własne, tj. będzie tam Pani mieszkać. Nieruchomość będzie miała przeznaczenie mieszkalne. Środki ze sprzedaży Nieruchomości wydatkuje Pani w okresie nie później niż trzy lata od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne jej zbycie.

Podstawową zasadą obowiązującą w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest zasada powszechności opodatkowania wyrażona w art. 9 ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym:

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.

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają zatem wszelkie dochody osiągane przez podatnika, z wyjątkiem tych dochodów, które zostały enumeratywnie wymienione przez ustawodawcę jako zwolnione z podatku bądź od których zaniechano poboru podatku w drodze rozporządzenia.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 tej ustawy:

Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych rozróżnia źródła przychodów oraz sposób opodatkowania dochodów z poszczególnych źródeł.

Stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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 5 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 lub udziału w nieruchomości oraz wymienionych praw majątkowych 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 oraz praw majątkowych następuje po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym miało miejsce nabycie – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem, przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości i praw majątkowych w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

W przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i wymienionych praw istotne znaczenie ma ustalenie daty nabycia nieruchomości.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie precyzuje pojęcia „nabycie”, a także nie wskazuje, czy ma to być nabycie odpłatne czy nieodpłatne. Nie określa również, na podstawie jakiej czynności prawnej może nastąpić nabycie nieruchomości, ich części oraz udziału w nieruchomości lub praw majątkowych. Zatem pojęcie to należy rozumieć szeroko, co oznacza, że z nabyciem nieruchomości lub praw majątkowych wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mamy do czynienia z chwilą uzyskania prawa własności do nieruchomości lub tych praw, bez względu na charakter czynności prawnej, na podstawie której doszło do przysporzenia majątkowego w postaci własności rzeczy lub praw.

Interpretacja pojęcia „nabycie” została przedstawiona w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 listopada 2009 r., sygn. akt II FSK 1489/08, w którym Sąd stwierdził, że aby ustalić, jaka czynność prawna wyznacza początek biegu pięcioletniego terminu, należy odwołać się do regulacji zawartych w prawie cywilnym.

Według Kodeksu cywilnego nabycie jest to uzyskanie prawa własności rzeczy. Zatem, aktywa majątkowe ulegają zwiększeniu. Przez pojęcie „nabycie” użyte w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy rozumieć każde zwiększenie aktywów majątku podatnika.

Jak wskazano wyżej, moment przeniesienia prawa własności w prawie podatkowym określany jest zgodnie z normami prawa cywilnego.

Zgodnie z art. 155 § 1 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.):

Umowa sprzedaży, zamiany, darowizny lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczonej przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo, że strony inaczej postanowiły.

Należy zatem wskazać, że nabyciem w rozumieniu przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest każda czynność, na mocy której na osobę fizyczną – nabywcę, przechodzi własność nieruchomości, bez względu na to, czy nabycie następuje w sposób odpłatny czy nieodpłatny.

Wskazała Pani, że przedmiotowa Nieruchomość została przez Panią nabyta w 2019 r. w ramach umowy zlecenia zawartej z powiernikiem, oraz sprzedana w 2021 r. na podstawie Aneksu do Umowy, na podstawie którego powierzyła Pani powiernikowi dokonanie sprzedaży przedmiotowej Nieruchomości.

Zatem w pierwszej kolejności należy odnieść się do pojęcia umowy powiernictwa.

Powiernictwo nie jest uregulowane w prawie polskim jako odrębna instytucja prawna.

Podstawą do konstruowania czynności powierniczych jest zasada swobody kontraktowej wyrażona w przepisie art. 353<sup>1</sup> ustawy Kodeks cywilny.

Zgodnie z ww. przepisem:

Strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

Najczęściej podstawą do skonstruowania umowy powierniczej jest umowa zlecenia.

Stosownie do treści art. 734 Kodeksu cywilnego:

§ 1. Przez umowę zlecenia przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do dokonania określonej czynności prawnej dla dającego zlecenie.

§ 2. W braku odmiennej umowy zlecenie obejmuje umocowanie do wykonania czynności w imieniu dającego zlecenie. Przepis ten nie uchybia przepisom o formie pełnomocnictwa.

W myśl art. 735 cytowanego Kodeksu:

§ 1. Jeżeli ani z umowy, ani z okoliczności nie wynika, że przyjmujący zlecenie zobowiązał się wykonać je bez wynagrodzenia, za wykonanie zlecenia należy się wynagrodzenie.

§ 2. Jeżeli nie ma obowiązującej taryfy, a nie umówiono się o wysokość wynagrodzenia, należy się wynagrodzenie odpowiadające wykonanej pracy.

Z powyższych przepisów wynika, że istotą umowy zlecenia jest odpłatne lub nieodpłatne dokonanie określonej czynności prawnej w imieniu dającego zlecenie lub (jeżeli tak stanowi umowa) w imieniu własnym, lecz na rachunek zlecającego. W tym ostatnim wypadku wszelkie nabycie praw lub rzeczy ma charakter powierniczy, a przyjmujący zlecenie ma obowiązek wydać zlecającemu wszystko, co przy wykonaniu zlecenia dla niego uzyskał, zgodnie bowiem z art. 740 Kodeksu cywilnego:

Przyjmujący zlecenie powinien udzielać dającemu zlecenie potrzebnych wiadomości o przebiegu sprawy, a po wykonaniu zlecenia lub po wcześniejszym rozwiązaniu umowy złożyć mu sprawozdanie. Powinien mu wydać wszystko, co przy wykonaniu zlecenia dla niego uzyskał, chociażby w imieniu własnym.

Władztwo nad nabytymi prawami, jakie można przypisać zleceniobiorcy wykonującemu zlecenie powiernicze jest ograniczone poprzez:

- ograniczenie czasowe – zleceniobiorca obowiązany jest przekazać nabyte prawa na pierwsze żądanie zleceniodawcy;
- ustawowo wyłączoną możliwość rozporządzania tymi prawami na rzecz kogo innego aniżeli zleceniodawca lub wskazany przezeń podmiot, co powoduje wyłączenie możliwości efektywnego zwiększenia masy majątkowej zleceniobiorcy o prawa nabyte w wykonaniu powiernictwa;
- nieekwiwalentność dla zleceniobiorcy zbycia nabytych we własnym imieniu, lecz na rachunek zlecającego praw, prawa te przenoszone są na zlecającego nieodpłatnie - zgodnie z art. 742 Kodeksu cywilnego dający zlecenie zwraca przyjmującemu zlecenie jedynie wydatki, które ten poczynił w celu należytego wykonania zlecenia oraz zwalnia go od zobowiązań, które ten w powyższym celu zaciągnął w imieniu własnym, natomiast w przypadku przenoszenia powierniczo nabytych praw na wskazaną przez zlecającego osobę trzecią cena zbycia stanowi należność zleceniodawcy (art. 740 Kodeksu cywilnego).

W rozpatrywanej sprawie Powiernik dokonał nabycia oraz zbycia Nieruchomości we własnym imieniu, ale na Pani rzecz, czyli w imieniu osoby, w interesie i na rachunek której działał. Tym samym, to na Pani ciężar wszelkie podatkowe obowiązki związane z efektami realizacji postanowień Umowy i Aneksu, które technicznie dokonywane były przez Powiernika.

Zatem Pani stanowisko w zakresie pytania Nr 1 jest **prawidłowe**.

### **Sprzedaż nieruchomości**

Odnosząc się do skutków podatkowych sprzedaży opisanej we wniosku Nieruchomości należy zauważyć, że jak już wcześniej wskazano, stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w sytuacji zbycia nieruchomości przed upływem 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, sprzedaż taka podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do 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

W myśl art. 30e ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Wedle art. 30e ust. 4 przywołanej ustawy:

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.

Na mocy art. 30e ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Przy czym, zgodnie z art. 19 ust. 1 cytowanej ustawy:

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. 1 ustawy o podatku dochodowym:

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

W przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów zostały określone w art. 22 ust. 6c i 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W rozpatrywanym przypadku zastosowanie znajdzie przepis art. 22 ust. 6c ww. ustawy, bowiem nieruchomość została nabyta przez Panią odpłatnie.

### **Koszty uzyskania przychodów**

Zgodnie z art. 22 ust. 6c ww. ustawy:

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.

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia (sprzedaży) nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe (potoczne) rozumienie tego wyrażenia, zgodnie z którym za koszty sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych uważa się wszystkie wydatki poniesione przez sprzedającego, które są konieczne, aby transakcja mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością).

Koszt nabycia, co do zasady, określa notarialna umowa sprzedaży, na podstawie której podatnik staje się właścicielem nieruchomości. Kosztem nabycia bez wątplenia jest cena, jaką zapłacił nabywca zbywcy za nieruchomość, niezależnie od tego, czy zakup ten był sfinansowany kredytem bankowym, czy też środki na jej zakup pochodzą z oszczędności nabywcy, koszty wytworzenia i koszty nakładów. Koszty nabycia nieruchomości obejmują nie tylko cenę zakupu, ale również inne wydatki związane z tym nabyciem, np. wynagrodzenie notariusza, podatek od czynności cywilnoprawnych.

Zgodnie z art. 22 ust. 6e cytowanej ustawy:

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.

W myśl art. 22 ust. 6f:

Wysokość nakładów, koszty nabycia lub koszty wytworzenia, o których mowa w ust. 6c, są corocznie podwyższane, począwszy od roku następującego po roku, w którym nastąpiło nabycie lub wytworzenie zbywanych rzeczy lub praw majątkowych, do roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym nastąpiło ich zbycie, w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku podatkowego w stosunku do tego samego okresu roku ubiegłego, ogłaszanemu przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa, co należy rozumieć pod pojęciem nakładów w rozumieniu ww. przepisu. Z brzmienia przepisu, jak i z poglądów reprezentowanych przez doktrynę wynika jednak, że za nakłady poniesione na nieruchomość rozumie się wydatki ulepszające, modernizujące daną nieruchomość, czy też nawet wydatki remontowe, które zwiększają wartość rynkową nieruchomości.

Wskazany powyżej art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter szczególny i wyczerpująco określa zasady ustalania kosztów uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy. Przepis ten tworzy katalog zamknięty, który w żadnym wypadku nie dopuszcza zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów innych wydatków niż wymienione.

Do kosztów uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia zgodnie z art. 22 ust. 6c w zw. z art. 22 ust. 6e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zaliczyć można zatem:

- udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia;
- udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych poczynione w czasie ich posiadania, których wysokość ustala się na podstawie faktury VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Zatem – biorąc pod uwagę treść art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – wydatki poniesione przez Panią na nabycie (cena nabycia) sprzedanej przez oraz w imieniu Powiernika na Pani rzecz w 2021 r. Nieruchomości, koszty nabycia

(podatek od czynności cywilnoprawnych, opłaty sądowe – o wykreślenie hipoteki obciążającej Nieruchomość, wynagrodzenia notariusza) oraz wynagrodzenie Powiernika, może Pani zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów z tytułu sprzedaży tej Nieruchomości

Stanowisko Pani w zakresie pytania Nr 3 w części dotyczącej ustalenia kosztów na zasadzie określonej w art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest **prawidłowe**, natomiast stanowisko Pani w części dotyczącej ustalenia kosztów na podstawie art. 22 ust. 6d ww. ustawy jest **nieprawidłowe**, gdyż nieruchomość nabyła Pani w sposób odpłatny, natomiast przepis art. 22 ust. 6d dotyczy tylko ustalania kosztów w przypadku nabycia nieruchomości w sposób nieodpłatny (np. w drodze darowizny, spadku).

### Zwolnienie przedmiotowe

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 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 poczynsz 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.

Przedmiotem analizy w sprawie jest również możliwość skorzystania przez Panią ze zwolnienia przedmiotowego w przypadku przeznaczenia całego przychodu uzyskanego ze sprzedaży Nieruchomości położonej w Polsce na nabycie budynku mieszkalnego położonego na terenie Republiki Francuskiej, w którym będzie tam Pani mieszkać.

Należy wyjaśnić, że powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa, 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.

Tym samym, aby dochód z tytułu sprzedaży nieruchomości był w całości zwolniony z podatku dochodowego, cały przychód ze zbytej nieruchomości musi być wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ustawy o podatku

dochodowym od osób fizycznych, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

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.

Treść art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że:

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.

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.

Podkreślenia wymaga, że zwolnienia podatkowe oraz ulgi są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, dlatego do interpretacji przepisów ustanawiających zwolnienia podatkowe, jak również ulgi, należy stosować wykładnię ścisłą, która nie wychodzi poza literalne brzmienie przepisów. Stąd też, prawo do przedmiotowego zwolnienia przysługuje podatnikowi tylko i wyłącznie w sytuacji spełnienia wszystkich przesłanek wskazanych w przepisie prawa. Należy również zastrzec, że w przypadku korzystania z ulg i zwolnień podatkowych, wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązek udowodnienia, że określony wydatek został poniesiony przy spełnieniu wszystkich warunków wynikających z przepisów podatkowych spoczywa na podatniku, który wywodzi z tego określone skutki prawne.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych dopuszcza możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego poprzez przeznaczenie przychodu ze sprzedaży na wskazane w tej ustawie cele mieszkaniowe, o jakich mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W kontekście powyższego wyjaśnienia wymaga, że podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z przywołanego powyżej art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym jest fakt wydatkowania (począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie) środków z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na wskazane w ustawie „własne cele mieszkaniowe” podatnika.

Ze zwolnienia tego wypływa również daleko idąca konsekwencja zawarta w stwierdzeniu „własne cele mieszkaniowe”. Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania ww. zwolnienia i dopisując ten przymiotnik podkreślił, że celem nadrzędnym jest zwolnienie tylko takiego przychodu, który wydatkowany zostanie na zaspokojenie „własnych celów mieszkaniowych” rozumianych jako potrzeba zapewnienia sobie dachu nad głową.

Należy również zauważyć, że wskazane 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.

Nie zaspokaja swoich własnych potrzeb mieszkaniowych osoba, która posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejne nieruchomości w celach lokaty kapitału, prowadzenia inwestycji w postaci najmu, remontu w celu późniejszej ich odsprzedaży z zyskiem lub dla realizacji potrzeb mieszkaniowych innych osób, np. dzieci czy innych członków rodziny.

Idąc dalej, istotne jest również, że w celu skorzystania z ulgi mieszkaniowej w okresie trzech lat, od końca roku, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości lub prawa majątkowego podatnik musi definitywnie nabyć nową nieruchomość lub prawo majątkowe, tj. musi nastąpić przeniesienie własności nieruchomości na podatnika.

Do celów mieszkaniowych wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania z ww. zwolnienia, ustawodawca zakwalifikował m.in. nabycie budynku mieszkalnego (pkt 1 lit. a) – położonego w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

Zakup budynku mieszkalnego położonego na terenie Republiki Francuskiej, będącej państwem członkowskim Unii Europejskiej, mieścić się w dyspozycji ww. przepisu.

Mając powyższe na uwadze uznać należy, że wydatkowanie przychodu z odpłatnego zbycia Nieruchomości dokonanego w oparciu o Umowę i Aneks, w okresie trzech lat licząc od końca roku w którym nastąpi odpłatne zbycie, na budynku mieszkalnego położonego na terenie Republiki Francuskiej, będzie uprawniało Panią do skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego, wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przy czym wolny od podatku dochodowego będzie dochód z odpłatnego zbycia Nieruchomości, w wysokości, która będzie odpowiadała iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia.

Stanowisko Pani w zakresie pytania Nr 2 jest **prawidłowe**.

## **Dodatkowe informacje**

### **Informacja o zakresie rozstrzygnięcia**

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Panią i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

### **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. 2022 r. poz. 2651 ze zm.). Aby interpretacja mogła pełnić funkcję ochronną: Pana sytuacja musi być zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i musi się Pan zastosować 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 w (...), (...), (...). 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. 259; 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. Teodora Sixta 17, 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. 2022 r. poz. 2651 ze zm.).