

Interpretacja indywidualna

ID informacji:	613689
Kategoria informacji:	Interpretacja indywidualna
Status informacji:	Aktualna
Data publikacji:	2024-11-19T09:11:14.736
Tytuł (teza):	Możliwość skorzystania z ulgi mieszkaniowej - nabycie nieruchomości od dewelopera.
Autor informacji:	• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania:	2024-11-07T12:22:20.016
Sygnatura:	0115-KDIT3.4011.708.2024.4.KP
Słowa kluczowe:	• cel-cele mieszkaniowe • deweloper • nieruchomości-sprzedaż nieruchomości • ulga-ulga mieszkaniowa
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-pkt 1 • [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25a
Zagadnienie:	• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.-Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych.
Załączniki:	brak

Treść:

Interpretacja indywidualna

- stanowisko nieprawidłowe

Szanowna Pani,

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

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

20 września 2024 r. wpłynął Pani wniosek z 20 września 2024 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego. Uzupełniła go Pani – w odpowiedzi na wezwania – pismami z 11 października 2024 r. (wpływ) oraz z 27 października 2024 r. (wpływ). Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego przedstawiony we wniosku oraz jego uzupełnieniu

W dniu (...) października 2014 r. na podstawie umowy darowizny Rep. A Nr (...) otrzymała Pani od swojego ojca A. A dwie nieruchomości położone w D, jedn. ewid. B, a to:

1. nieruchomość stanowiącą działkę nr I (obręb 7) o powierzchni(...) m2 - objętą księgą wieczystą nr (...),
2. nieruchomość stanowiącą samodzielny lokal mieszkalny nr II znajdujący się w budynku nr III przy ul. C o powierzchni (...) m2 oraz przynależnej do tego lokalu komórki lokatorskiej nr (...) o powierzchni (...) m2 - objęte księgą wieczystą nr (...),
oraz
3. związany z własnością ww. lokalu udział w nieruchomości wspólnej objętej księgą wieczystą nr (...), która stanowi użytkowanie wieczyste działek nr: IV o pow. (...) m2, XI o pow. (...) m2 i V o pow. (...) m2 oraz części budynków i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali wynosząc (...) części.

Łączna wartość darowizn została określona na kwotę (...) zł, w tym lokalu nr II na kwotę (...) zł, a działki nr I na kwotę (...) zł.

W chwili przyjmowania darowizny pozostawała Pani w związku małżeńskim, w którym panował ustrój wspólności ustawowej. Jednak z uwagi na sposób nabycia ww. nieruchomości, weszły one do Pani majątku osobistego.

W dniu (...) 2019 r. umową sprzedaży Rep. A Nr (...) sprzedała Pani spółce Z Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w D wpisaną do rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego pod numerem KRS (...) nieruchomość stanowiącą działkę nr I (obręb 7) o powierzchni (...) m2 - objętą księgą wieczystą nr (...) położoną przy ul. E 1 w D, którą to nieruchomość otrzymała dnia (...) października 2014 r. na podstawie umowy darowizny Rep. A Nr (...) od ojca B. A. Nieruchomość przy ul. E 1 w D została sprzedana za kwotę (...) zł.

Kwota ta stanowiła Pani przychód. Ww. nieruchomość została zatem sprzedana przed upływem pięcioletniego terminu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy z dnia (...) lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: PdoF).

Zbycie opisanej nieruchomości nie nastąpiło w wykonywaniu przez Panią zarejestrowanej działalności gospodarczej. Nigdy nie prowadziła Pani zarejestrowanej działalności gospodarczej.

Całą opisaną wyżej kwotę ze sprzedaży nieruchomości Pani wraz z mężem spożytkowała na zakup i remont nieruchomości przeznaczonej na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 PdoF.

W tym celu w dniu (...) 2019 r. Pani wraz z mężem zawarła wraz z A. B (dalej: Deweloper) prowadzącą działalność gospodarczą pod firmą Q z siedzibą w D, NIP: (...) umowę deweloperską, na podstawie której A. B zobowiązała się do wybudowania budynku mieszkalnego jednorodzinnego numer VI przy ul. E w D, a w nim lokalu mieszkalnego o numerze roboczym o projektowanej powierzchni użytkowej około (...) m2 na nieruchomości utworzonej z działki nr VII o pow. (...) ha, obręb VIII, objętej księgą wieczystą nr (...) i przeniesienia prawa własności ww. lokalu mieszkalnego oraz praw niezbędnych do korzystania z niego na nabywców Panią i Pani męża pozostających w małżeńskiej majątkowej wspólności ustawowej. Tą samą umową A. B sprzedała Pani i Pani mężowi na odrębną własność ww. lokal mieszkalny wraz ze związanym z nim udziałem w

nieruchomości wspólnej za cenę w kwocie (...) złotych, a Pani wraz z mężem lokal ten kupili. Umowę wyodrębniającą własność lokalu mieszkalnego i przenoszącą na Pani i Pani męża jego własność wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej strony zobowiązały się zawrzeć w ciągu 14 dni roboczych po uzyskaniu prawnej możliwości użytkowania budynku - w terminie do dnia (...) czerwca 2021 r. Na poczet ceny nabycia Pani wraz z mężem uiściła na rzecz A. B zaliczkę w kwocie (...) zł, natomiast resztę świadczenia pieniężnego w wysokości (...) zł na poczet ceny nabycia zobowiązali się uiszczać przelewami na wskazany przez Dewelopera numer rachunku bankowego przeznaczony w ramach obsługi tej inwestycji na wpłaty z przedmiotowej umowy deweloperskiej. Świadczenie to miało być wypłacane Deweloperowi ze środków zgromadzonych na przedmiotowym rachunku po zakończeniu konkretnego etapu realizacji przedsięwzięcia deweloperskiego. Świadczenie miało zostać wypłacone w siedmiu ratach: 1 rata w kwocie (...) zł w terminie do dnia (...) 2019 r., 2 rata w kwocie (...) zł w terminie do dnia (...) stycznia 2020 r., 3 rata w kwocie (...) zł w terminie do dnia (...) lutego 2020 r., 4 rata w kwocie (...) zł w terminie do dnia (...) 2020 r., 5 rata w kwocie (...) zł w terminie do dnia (...) 2020 r., 6 rata w kwocie (...) zł w terminie do dnia (...) 2020 r., 7 rata w kwocie (...) zł w terminie do dnia (...) września 2020 r.

Umowa deweloperska została zawarta w formie aktu notarialnego Rep. (...) dnia (...) 2019 r. przed Notariuszem (...) z Kancelarii Notarialnej przy (...) w D. Dokonała Pani nabycia lokalu mieszkalnego od dewelopera wraz z mężem do majątku wspólnego małżonków. W Pani małżeństwie od początku jego trwania obowiązuje ustrój wspólności majątkowej małżeńskiej.

Zakup ww. nieruchomości został sfinansowany przez Panią i Pani męża w następujący sposób:

1. pierwsza rata w kwocie (...) zł została uiszczona dnia (...) 2019 r. z pieniędzy ze sprzedaży nieruchomości położonej przy ul. E 1 w D,
2. druga rata w kwocie (...) zł została uiszczona dnia (...) 2019 r. z pieniędzy ze sprzedaży nieruchomości położonej przy ul. E 1 w D,
3. trzecia rata w kwocie (...) zł została uiszczona dnia (...) 2020 r. z pieniędzy uzyskanych z kredytu,
4. czwarta rata w kwocie (...) zł została uiszczona dnia (...) 2020 r. z pieniędzy uzyskanych z kredytu,
5. piąta rata w kwocie (...) zł została uiszczona dnia (...) 2020 r. z pieniędzy uzyskanych z kredytu,
6. szósta rata w kwocie (...) zł została uiszczona dnia (...) 2020 r. z pieniędzy uzyskanych z kredytu,
7. siódma rata w kwocie (...) zł została uiszczona dnia (...) 2020 r. z pieniędzy uzyskanych z kredytu, przy czym termin płatności został wydłużony po uzyskaniu zgody Dewelopera.

Od momentu podpisania umowy deweloperskiej Pani wraz z mężem spełnili wszystkie swoje zobowiązania, w tym przede wszystkim wywiązali się z zapłaty wszelkich świadczeń pieniężnych na poczet umówionej ceny nabycia. Dokonali Państwo bowiem wszystkich wpłat, do których zobowiązani byli umową deweloperską terminowo.

W dniu (...) maja 2021 r. Deweloper złożył Pani oświadczenie, w którym wskazał, że w związku z panującą od kilku miesięcy epidemią koronawirusa COVID-19, kolejnymi lockdownami, a co za tym idzie wydłużonymi terminami procedur związanych z zakończeniem procesu oddania do użytkownika budynków, mediów, utrudnionym kontaktem z organami administracyjnymi odpowiedzialnymi za ten proces, co znacząco wydłużyło czas realizacji zamierzenia budowlanego (...), wobec czego wydłużył procedurę przeniesienia własności wynikającą z umowy deweloperskiej Rep. (...) z dnia (...) 2019 r. zawartej z Panią i Pani mężem do dnia (...) grudnia 2021 r.

Tymczasem gdy z umowy łączącej strony wynikało, że przeniesienie własności ww. lokalu nastąpi nie później niż do dnia (...) czerwca 2021 r. Wskazać należy, że pomimo braku możliwości przeniesienia własności nieruchomości, część budowlana inwestycji pozwalała na rozpoczęcie przez Panią i Pani męża prac wykończeniowych. Małżeństwo w lipcu rozpoczęło wykańczanie lokalu. Od dnia (...) lipca 2021 r. kładziono gładź, w dniu (...) sierpnia 2021 r. podpisano umowę na wykończenie łazienek, montaż cegły dekoracyjnej oraz pytek. W dniu (...) października 2021 r. podpisano umowę na instalację pompy ciepła.

W dniu (...) grudnia 2021 r. Deweloper złożył Pani oświadczenie, w którym powołując się na epidemię koronawirusa COVID-19 i wydłużone terminy procedur związanych z zakończeniem procesu oddania do użytkownika budynków, mediów, po raz kolejny wydłużył procedurę przeniesienia własności wynikającą z umowy deweloperskiej Rep. (...) z dnia (...) 2019 r. zawartej z Panią i Pani mężem do dnia (...) maja 2022 r. Termin ten został następnie wydłużony o kolejne 3 miesiące oświadczeniem z dnia (...) czerwca 2022 r.

Mimo, że własność lokalu nie została przeniesiona na Panią oraz Pani męża, w sierpniu 2022 r. Pani i Pani mąż wprowadzili się do lokalu mieszkalnego przy ul. E VI/I w D i od tego dnia w nim zamieszkują.

W dniu (...) stycznia 2023 r. Deweloper złożył oświadczenie, że lokal mieszkalny otrzymał adres ul. E XI, a numer roboczy i nadany są tożsame i dotyczą ww. lokalu mieszkalnego.

Kolejne oświadczenia Deweloper złożył Pani w dniu (...) grudnia 2022 r. oraz (...) lipca 2023 r. przedłużając tym samym procedurę do dnia (...) grudnia 2023 r.

W dniu (...) stycznia 2024 r. Deweloper złożył Pani oświadczenie, w którym wskazał, że w związku z nadal niezakończoną procedurą związaną z przejęciem przez miasto D oraz Y wydzielonych działek przekazanych nieodpłatnie przez Dewelopera jako konieczne do poszerzenia i rozbudowy ul. E, co jest warunkiem koniecznym do zakończenia procesu oddania do użytkowania zamierzenia budowlanego (...), przedłuży on procedurę przeniesienia własności wynikającą z umowy deweloperskiej Rep. (...) z dnia (...) 2019 r. zawartej z Panią i Pani mężem do dnia (...) lipca 2024 r. Jednocześnie Deweloper zaświadczył, że część budowlana inwestycji została zakończona około czerwca 2022 r., co skutkuje faktem, że od ok 18 miesięcy Pani i Pani mąż mieszkają w lokalu objętym ww. umową.

Co za tym idzie, małżonkowie formalnie nie posiadają nadal prawa własności do ww. nieruchomości będącej przedmiotem umowy deweloperskiej, pomimo że w istocie rozporządzają nią jak właściciele.

Od momentu upływu terminu do podpisania umowy przenoszącej własność ((...) czerwca 2021 r.) Pani i Pani mąż podjęli wszelkie znane im środki w celu podpisania tejże umowy. Podjęte działania jednak nie przyniosły pożądanego skutku.

Podsumowując opisany wyżej stan faktyczny - pomimo że zgodnie z podpisaną umową deweloperską zawarcie umowy przenoszącej własność nieruchomości powinno dojść (...) czerwca 2021 r., to do dnia dzisiejszego umowa ta (wyłącznie z winy dewelopera jako drugiej strony umowy) nie została podpisana. Warto podkreślić, że Pani oraz Pani mąż jako druga strona umowy deweloperskiej dołożyli wszelkich znanych i dostępnych dla nich starań, aby umowę przenoszącą własność jak najszybciej podpisać.

Ww. lokal od momentu nabycia, użytkowany był wyłącznie do celów mieszkaniowych małżeństwa. Nie był on wynajmowany, podnajmowany, dzierżawiony, nie służył również do prowadzenia żadnej działalności gospodarczej, nie czerpała Pani jakichkolwiek korzyści z udostępniania mieszkania osobom trzecim itp.

Obecnie przed Urzędem Skarbowym G toczy się postępowanie (...), w ramach którego przeprowadzane są czynności sprawdzające na podstawie art. 172 i 272 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa w zakresie weryfikacji prawidłowości

sporządzenia przez Panią zeznania podatkowego PIT-39 o wysokości dochodu za rok 2019 uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości przed upływem pięciu lat zgodnie z aktem notarialnym Rep. A Nr (...) z dnia (...) 2019 r.

W złożonym w dniu (...) kwietnia 2020 r., zeznaniu PIT-39 za rok 2019 wykazała Pani przychód: (...) zł, koszty uzyskania przychodu: (...) zł, dochód: (...) zł, dochód zwolniony: (...) zł, podatek: (...) zł.

W toku czynności wyjaśniła Pani, że kwotę z tytułu przychodu ze sprzedaży nieruchomości stanowiącą działkę położoną przy ul. E 1 w D za cenę (...) zł wydatkowała w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości na własne cele mieszkaniowe w ten sposób, że na poczet ceny wynikającej z umowy deweloperskiej zapłaciła (...) zł z tytułu zaliczki, (...) zł z tytułu 1 raty oraz (...) zł z tytułu 2 raty, co łącznie dało kwotę (...) zł. Dodatkowo w okresie od 2020 r. do 2022 r. poniosła Pani koszt wykończenia nieruchomości objętej umową deweloperską. Na wydatki związane z wykończeniem lokalu składały się:

1. (...) - (...) armatura łazienkowa i płytki podłogowe itd., kwota (...) zł;
2. (...) - instalacja wod-kan z uzdatniaczem wody, kwota (...) zł;
3. (...) - zaliczka na wykończenie ścian/schodów/sufitów - beton architektoniczny, kwota (...) zł;
4. (...) - cegła dekoracyjna, kwota (...) zł;
5. (...) - drzwi wewnętrzne z montażem, kwota (...) zł;
6. (...) - Faktura nr (...) - podłoga drewniana klejona (parkiet) z montażem, kwota (...) zł;
7. (...) - ściana wygłuszająca z montażem i materiałami, kwota (...) zł;
8. (...) - parapety z montażem, kwota (...) zł;
9. (...) - materiały budowlane pod sufity podwieszane, kwota (...) zł;
10. (...) - zabudowa sufitowa GK – wykonanie, kwota (...) zł;
11. (...) - zabudowa sufitowa GK – wykonanie, kwota (...) zł;
12. (...) - gładź gipsowa – wykonanie, kwota (...) zł;
13. (...) - gładź gipsowa – wykonanie, kwota (...) zł;
14. (...) - rozdzielnia elektryczna montaż zabezpieczeń, kwota (...) zł;
15. (...) - instalacje elektryczne, kwota (...) zł;
16. (...) - wykończenie ścian/schodów/sufitów - beton architektoniczny, kwota (...) zł;
17. (...) - wykonanie instalacji co-cwu pompy ciepła, klimatyzacji, wentylacji zaliczka, kwota (...) zł;
18. (...) - serwis instalacji CO - wykonanie dodatkowych rur CO, kwota (...) zł;
19. (...) - instalacja ogrzewania podłogowego, instalacja kanałów wentylacyjnych, kwota (...) zł;
20. (...) - odpływy liniowe, kwota (...) zł;
21. (...) - prace wykończeniowe (łazienki, WC, podłogi, ściany), kwota (...) zł;
22. (...) - stelaże do zabudowy WC, kwota (...) zł;
23. (...) - wykończenie ścian/schodów/sufitów - beton architektoniczny, kwota (...) zł;
24. (...) - montaż osprzętu elektrycznego, kwota (...) zł;
25. (...) - materiały budowlane, kwota (...) zł;
26. (...) - balustrady schodowe - wykonanie i montaż, kwota (...) zł;

- 27.(...) - fotowoltaika - zakup i montaż instalacji, kwota (...) zł;
- 28.(...) - fotowoltaika - zakup i montaż instalacji, kwota (...) zł;
- 29.(...) - zakup i montaż listw przypodłogowych, kwota (...) zł;
- 30.(...) - blat kuchenny wykonanie, kwota (...) zł;
- 31.(...) - blat kuchenny , kwota (...) zł;
- 32.(...) - Zaliczka na wykonanie mebli do zabudowy na wymiar, kuchnia i garderoba, kwota (...) zł;
- 33.(...) - Wykonanie mebli do zabudowy na wymiar, kuchnia i garderoba, kwota (...) zł.
- SUMA (...) zł

Suma ww. kosztów wynosi (...). Dodatkowe koszty poniesione z tytułu nabycia ww. lokalu mieszkalnego to: (...) zł z tytułu zaliczki rezerwacyjnej na kupno nieruchomości, (...) zł z tytułu pierwszej raty, (...) zł z tytułu drugiej raty.

Wydatki te zostały udokumentowane na podstawie faktur szczegółowo wymienionych w toku postępowania przed Urzędem Skarbowym D. Łączne wydatki na poczet Pani własnych potrzeb mieszkaniowych wyniosły zatem (...) zł. Posiada Pani wszystkie faktury VAT dokumentujące poniesienie przeze nią ww. wydatków.

W toku czynności przeprowadzanych przez pracownika Urzędu Skarbowego w dniu (...) sierpnia 2024 r. poinformowała Pani, że do chwili obecnej nie posiada umowy przenoszącej własność do lokalu mieszkalnego położonego przy ul. E VI/I w D.

W związku z powyższym pracownik Urzędu Skarbowego nie uznał wydatków środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości jako wydatków przeznaczonych na cele mieszkaniowe w wysokości ogółem: (...) zł, które obejmowały wpłatę rezerwacyjną - zaliczkę oraz zapłacone raty w wysokości ogółem (...) zł, a także wydatków poniesionych na wykończenie nieruchomości w wysokości (...) zł.

Skutkiem powyższego było ustalenie, że zeznanie PIT-39 złożone przez Panią jest błędne i winno być skorygowane. Podatek należny powinien natomiast wynieść (...) zł.

Wyjaśnia Pani, że Pani wniosek dotyczy możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych kwoty uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości w części wydatkowanej na własne cele mieszkaniowe, tj.:

- a) wydatki z tytułu nabycia lokalu mieszkalnego od dewelopera (szczegółowo opisane w treści wniosku),
 - b) wydatki z tytułu prac związanych z wykończeniem nabytego lokalu mieszkalnego, zakupu projektu architektonicznego, materiałów budowlanych, opłacenia prac wykończeniowych i remontowych, serwisów, czy usługi odbioru lokalu (szczegółową listę wydatków - zestawienie faktur przedstawia Pani w załączeniu do uzupełnienia wniosku).
1. Prawidłowy numer działki to I. Wyjaśnia Pani, że przedmiotem darowizny była m.in. ww. nieruchomość położona w D, jedn. ewid. B stanowiąca działkę nr I (obręb 7) o powierzchni (...) m² - objęta księgą wieczystą nr (...).
 2. Uzupełnia Pani brakujący fragment wniosku: W dniu (...) 2019 r. umową sprzedaży Rep A Nr (...) sprzedała Pani spółce Z Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w D wpisaną do rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego pod numerem KRS (...) nieruchomość stanowiącą działkę nr I (obręb 7) o powierzchni (...) m² - objętą księgą wieczystą nr (...) położoną przy ul. E 1 w D za cenę w kwocie wynoszącej (...) zł. Kwota ta stanowiła Pani przychód. Ww. nieruchomość została zatem sprzedana przed upływem pięcioletniego terminu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy z dnia (...) lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: PdoF).

Całą opisaną wyżej kwotę ze sprzedaży nieruchomości Pani wraz z mężem planowała spożytkować na zakup nieruchomości przeznaczonej na własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 PdoU.

3. W dniu (...) 2019 r. umową sprzedaży Rep. A Nr (...) zawartą przed Notariuszem (...) sprzedała Pani spółce Z Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w D wpisaną do rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego pod numerem KRS (...) nieruchomość stanowiącą działkę nr I (obręb 7), objętą księgą wieczystą nr (...) położoną przy ul. E 1 w D, którą to nieruchomość otrzymała Pani dnia (...) października 2014 r. na podstawie umowy darowizny Rep. A Nr (...) od swojego ojca B. A. Nieruchomość przy ul. E 1 w D została przez Panią sprzedana za kwotę (...) zł.
4. Cała wartość przychodu uzyskanego ze sprzedaży ww. nieruchomości została wydatkowana w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości, na Pani własne cele mieszkaniowe, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.
 - Kwota z tytułu przychodu ze sprzedaży nieruchomości przy ul. E 1 w D, tj. (...) zł została wydatkowana na Pani własne cele mieszkaniowe w ten sposób, że na poczet ceny wynikającej z umowy deweloperskiej zapłaciła Pani (...) zł z tytułu zaliczki, (...) zł z tytułu 1 raty oraz (...) zł z tytułu 2 raty, co łącznie dało kwotę (...) zł. Dodatkowo w okresie od 2020 r. do 2022 r. poniosła Pani koszt wykończenia nieruchomości objętej umową deweloperską w kwocie (...) zł. Wydatki te zostały udokumentowane na podstawie faktur szczegółowo wymienionych w toku postępowania przed Urzędem Skarbowym D. Łączne wydatki na poczet Pani własnych potrzeb mieszkaniowych wyniosły zatem (...) zł.
5. Umowa deweloperska została zawarta w formie aktu notarialnego Rep. (...) dnia (...) 2019 r. przed Notariuszem (...) z Kancelarii Notarialnej przy (...) w D.
6. W Pani małżeństwie od początku jego trwania obowiązuje ustrój wspólności majątkowej małżeńskiej.
7. Nabycia lokalu mieszkalnego od dewelopera dokonała Pani wraz z mężem do majątku wspólnego małżonków.
8. Nigdy nie prowadziła Pani zarejestrowanej działalności gospodarczej.
9. Odpłatne zbycie przez Panią opisanej we wniosku nieruchomości nie nastąpiło w wykonywaniu zarejestrowanej działalności gospodarczej.
10. Z kwoty uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości dokonanej (...) 2019 r. sfinansowała Pani wydatki w ramach prac wykończeniowych lokalu mieszkalnego przy ul. E VI/I w D. Wydatki te były ponoszone w okresie od 2020 r. do 2022 r. Wydatki te obejmowały zakup projektu architektonicznego, materiałów budowlanych, opłacenie prac wykończeniowych i remontowych, serwisów, czy usługi odbioru lokalu. Szczegółową listę wydatków - zestawienie faktur z wyszczególnionymi datami przedstawia Pani w załączeniu do niniejszego pisma.
 - Posiada Pani wszystkie faktury VAT dokumentujące poniesienie przez Panią ww. wydatków.
11. Posiada Pani jeszcze inne nieruchomości:
 - a) jest Pani właścicielem mieszkania przy ul. F 1, (...) w D - (...),
 - b) jest Pani współwłaścicielem w 1/3 części mieszkania przy ul. G 1 (...) w D - (...),
 - c) jest Pani współwłaścicielem w 1/6 części mieszkania przy ul. H 1, (...) w D - (...).
12. W przeszłości dokonała Pani sprzedaży dwóch innych nieruchomości, tj. garażu oraz domku letniskowego. Sprzedaż garażu miała miejsce w

(...) stycznia 2024 r. (...), sprzedaż domku letniskowego (...) kwietnia 2024 r. (...). Były to nieruchomości odziedziczone przez Panią po

swoim ojcu. Spadek otrzymała Pani wraz ze swoją matką i bratem, każde z was w udziale po 1/3 części. Przychód ze sprzedaży nie został

jeszcze opodatkowany. Przychód planuje Pani przeznaczyć na cele mieszkaniowe - spłatę kredytu hipotecznego.

Pytanie

Czy w opisanym stanie faktycznym uprawniona jest Pani do skorzystania z tzw. „ulgi mieszkaniowej”, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 8, art. 21 ust. 25, 25a, 26 PdoU, a co za tym idzie zwolnienia dochodów ze sprzedaży nieruchomości przy ul. E 1 w D z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych?

Pani stanowisko w sprawie

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) PdoU, źródłami przychodów są, z zastrzeżeniem ust. 2, m.in. odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, 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.

Jak natomiast stanowi art. 30e ust. 5 PdoU, 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.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 PdoU, wolne od podatku dochodowego są: dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Według brzmienia art. 21 ust. 25 PdoU, za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się:

1) wydatki poniesione na:

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,

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,

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),

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)

- 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 zastrzeżeniem ust. 29 i 30.

Zgodnie z art. 21 ust. 26 PdoU, 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.

Jak stanowi tymczasem art. 21 ust. 25a PdoU, wydatki, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. a-c), uznaje się za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, jeżeli przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, nastąpiło nabycie własności rzeczy lub praw wymienionych w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, w związku z którymi podatnik ponosił wydatki na nabycie.

Warto w tym miejscu również wskazać, że zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy wprowadzającym ww. art. 21 ust. 25a PdoU (wprowadzony na mocy art. 1 pkt 5 lit. b) ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2159)) dodawany przepis doprecyzowuje, że w ustawowym terminie (3 lat wg niniejszego projektu) powinno dojść do nabycia prawa własności lub określonego prawa majątkowego, by ponoszone wydatki na własne cele mieszkaniowe zostały uwzględnione w ramach tzw. ulgi mieszkaniowej.

Przenosząc powyższe na realia opisanego we wniosku stanu faktycznego należy zauważyć, że co do zasady wszystkie konieczne do skorzystania z tzw. „ulgi mieszkaniowej”, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 PdoU przesłanki zostały przez Panią spełnione, co za tym idzie jest Pani uprawniona do skorzystania z ulgi.

Wątpliwości budzić może tutaj jedynie przesłanka wynikająca z art. 21 ust. 25a PdoU, zgodnie z którą, aby skorzystać z przedmiotowego zwolnienia, nabycie prawa własności ma nastąpić w terminie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie „poprzedniej nieruchomości”, wskutek którego powstał dochód, do którego ma znaleźć zastosowanie wspomniana ulga. W niniejszej sprawie bowiem, termin ten upływał wraz z końcem 2022 r. (sprzedaż nieruchomości przy ul. E w D miała miejsce (...) 2019 r.). Tymczasem nie podpisała Pani wraz z Deweloperem w ustawowym terminie umowy przenoszącej własność nieruchomości przy ul. E VI/I w D. Powyższe nastąpiło z wyłącznej winy Dewelopera, który wielokrotnie wydłużał umowny termin przeniesienia prawa własności nieruchomości powołując się na:

- 1) epidemię koronawirusa COVID-19 i wydłużone terminy procedur związanych z zakończeniem procesu oddania do użytkownika budynków, mediów,
- 2) niezakończoną procedurą związaną z przejęciem przez miasto D oraz Y wydzielonych działek przekazanych nieodpłatnie przez Dewelopera jako konieczne do poszerzenia i rozbudowy ul. E.

Zauważyć w tym miejscu należy, że faktem nie wymagającym udowodnienia jest, że stan zagrożenia epidemicznego i stan epidemii obowiązywał w Polsce od dnia 14 marca 2020 r. do dnia 30 czerwca 2023 r., tj. w okresie realizacji ww. inwestycji. Stan ten z całą pewnością negatywnie odbił się na branży budowlanej, która miała znaczne problemy z dostępnością surowców, brakami magazynowymi składów budowlanych oraz załamanymi łańcuchami dostaw związanymi z obostrzeniami w zakresie transportu. Epidemia wirusa COVID-19 odbiła się również na pracy urzędów i instytucji państwowych, które ze względu na wprowadzone obostrzenia działały w ograniczonym zakresie, skutkiem czego wydłużeniu uległy wszelkie postępowania prowadzone przez te jednostki.

W niniejszej sprawie, biorąc pod uwagę wszystkie elementy stanu faktycznego, stwierdzić należy, że w sposób precyzyjny udokumentowała Pani, iż środki ze sprzedaży nieruchomości przy ul. E 1 w D przeznaczyła na pokrycie ceny nabycia oraz remont nieruchomości przy ul. E VI/I w D, w której od lat zamieszkuje. Zatem środki te zostały przeznaczone na Pani cele mieszkaniowe w terminie z art. 21 ust. 25a PdoU.

Mimo, iż na Panią do końca wskazanego przez ustawodawcę terminu nie zostało przeniesione prawo własności do nieruchomości, to trzeba dojść do konstatacji, iż w dobrej wierze niewątpliwie jest co najmniej posiadaczem samoistnym tej nieruchomości, o którym mowa w art. 336 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny. Pani wraz z mężem korzysta z nieruchomości jak właściciel ponosząc przy tym odpowiednie koszty jej utrzymania. Trzeba więc z całą pewnością dojść do wniosku, że do stwierdzenia, iż posiada Pani pełne prawo własności brakuje tylko formalnego potwierdzenia czegoś co ma już miejsce w rzeczywistości.

Co więcej dokonując wykładni normy z art. 21 ust. 25a należy mieć na uwadze również fragment uzasadnienia z projektu ustawy, który z dniem 1 stycznia 2019 r. wprowadził wspomnianą przesłankę. W tymże uzasadnieniu, a konkretnie jego fragmencie, który odnosi się do omawianego tutaj przepisu, znajdujemy stwierdzenie, że w ustawowym terminie powinno dojść do nabycia prawa własności lub określonego prawa majątkowego, by ponoszone wydatki na własne cele mieszkaniowe zostały uwzględnione w ramach tzw. ulgi mieszkaniowej.

Z powyższego należy wywnioskować, że wprowadzając przesłankę z art. 21 ust. 25a PdoU ustawodawca nie zawęził prawa do skorzystania z ulgi mieszkaniowej do konieczności formalnego nabycia prawa własności. Wyraźnie bowiem w uzasadnieniu ustawodawca posłużył się słowem „powinno” zamiast „musi” dojść do nabycia własności. To zaś

proceedzi do konstatacji, że warunek z omawianego tutaj przepisu nie powinien być wykładany jedynie w sposób literalny - jego zaistnienie nie jest więc co do istoty zero-jedynkowe. Słowo „powinno” wyraźnie wskazuje na fakt, że ustawodawca nie ogranicza możliwości skorzystania z ulgi mieszkaniowej tylko w przypadkach, w których podatnik w ciągu trzech lat od sprzedaży nieruchomości (a konkretnie od końca roku w którym ta sprzedaż nastąpiła) formalnie nabędzie prawo własności nowej nieruchomości z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe. Użycie tegoż słowa wskazuje raczej na - powinność każdorazowego badania pod kątem tej przesłanki. Badanie to musi być natomiast, co oczywiste, przeprowadzane biorąc pod uwagę cel samej ulgi mieszkaniowej. Celem tym, zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy, którą ulga mieszkaniowa została wprowadzona jest fakt, że dodawane zwolnienie mieszkaniowe może pozytywnie wpłynąć na rynek mieszkaniowy oraz zachęcić do lokowania dochodu uzyskanego z omawianego tytułu w nowe inwestycje mieszkaniowe. Inaczej mówiąc, ustawodawca miał na celu ułatwienie nabywania przez podatników nieruchomości mieszkalnych na własne cele mieszkaniowe i to właśnie pod tym kątem należy badać przesłankę z art. 21 ust. 25a PdoU. Niecelowe z punktu widzenia ratio legis z art. 21 ust. 25a PdoU i art. 21 ust. 1 pkt 131 PdoU jest jednak traktowanie tejże przesłanki zero-jedynkowo i odmawianie prawa do skorzystania z ulgi mieszkaniowej w sytuacjach takich jak ta opisana w niniejszym stanie faktycznym. Tym bardziej, że sytuację taką zdawał się przewidywać ustawodawca, wskazując w uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej kluczową przesłankę, iż korzystający z ulgi „powinno”, a nie „musi” dojść do nabycia własności.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

W myśl art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.):

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.

Stosownie do treści art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy:

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,
- 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.

Przytoczony przepis formułuje generalną zasadę, zgodnie z którą sprzedaż nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz praw określonych w tym przepisie przed upływem pięciu 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 ww. praw nastąpi po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie – nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym kwota uzyskana ze sprzedaży nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości oraz ww. praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

W świetle powyższego stwierdzić należy, że dokonane przez Panią w dniu (...) 2019 r. odpłatne zbycie nieruchomości, tj. działki gruntu nr I nabytej w dniu (...) października 2014 r., stanowi źródło przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ponieważ odpłatne zbycie zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie.

W myśl 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.

Stosownie do art. 30e ust. 2 ww. ustawy:

Podstawą obliczenia podatku, o której mowa w ust. 1, jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw.

Zgodnie z uregulowaniami zawartymi w art. 19 ust. 1 ww. 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.

Pojęcie kosztów odpłatnego zbycia nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w ustawie, należy zatem stosować językowe rozumienie tego wyrażenia, zgodnie z którym za koszty odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uważa się wszystkie wydatki poniesione przez zbywającego, które są konieczne, aby transakcja mogła dojść do skutku (wszystkie niezbędne wydatki bezpośrednio związane z tą czynnością). Można do takich kosztów zaliczyć np.: koszty wyceny sprzedawanej nieruchomości przez rzeczoznawcę majątkowego, koszty pośrednictwa w sprzedaży nieruchomości, wydatki związane ze sporządzeniem przez notariusza umowy cywilnoprawnej, koszty i opłaty sądowe, o ile były ponoszone przez zbywcę. Pomędzy tymi wydatkami a dokonaniem zbyciem musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy.

Ustalenie kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia odbywa się natomiast zgodnie z art. 22 ust. 6c lub 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zależności od tego, czy zbywaną nieruchomość lub prawo nabyto odpłatnie, czy nieodpłatnie.

W myśl art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Zgodnie z art. 22 ust. 6e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Jak wynika z powyższych przepisów, podstawą obliczenia podatku jest dochód, stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości określonym zgodnie z art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tak obliczony dochód podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do treści art. 30e ust. 4 ww. 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.

Z kolei, jak stanowi art. 30e ust. 5 ww. ustawy:

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.

W myśl natomiast art. 30e ust. 7 ww. ustawy:

W przypadku niewypełnienia warunków określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 podatnik jest obowiązany do złożenia korekty zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, i do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę; odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu płatności, o którym mowa w art. 45 ust. 4 pkt 4, do dnia zapłaty podatku włącznie.

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy stanowi, że:

Wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

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 wymienione w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

P – przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

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

Cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania, wymienione zostały w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie do treści art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

Za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się:

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.

Zgodnie z art. 21 ust. 25a ww. ustawy:

Wydatki, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, uznaje się za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, jeżeli przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, nastąpiło nabycie własności rzeczy lub praw wymienionych w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, w związku z którymi podatnik ponosił wydatki na nabycie.

Znaczenie tej regulacji (art. 21 ust. 25a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) oraz zakres jej obowiązywania – w odniesieniu do wydatków z umowy deweloperskiej - omówił Naczelny Sąd Administracyjny, w wyroku z 20 lutego 2024 r. o sygn. akt. II FSK 713/21. Sąd podkreślił, że:

(...) z dniem 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 1 pkt 5 lit. b ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz.

2159; dalej: „ustawa zmieniająca”) do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dodano art. 21 ust. 25a, zgodnie z którym wydatki, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, uznaje się za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, jeżeli przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, nastąpiło nabycie własności rzeczy lub praw wymienionych w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, w związku z którymi podatnik ponosił wydatki na nabycie. Jednocześnie, na mocy art. 16 ustawy zmieniającej, m.in. dodany art. 21 ust. 25a stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r. (...) . Podnieść w tym miejscu należy, że - jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 7 marca 2019 r., sygn. akt II FSK 854/17 - dopiero zatem ustawą nowelizującą z dnia 23 października 2018 r. prawodawca wyraźnie rozszerzył warunki korzystania z tzw. ulgi mieszkaniowej o wymóg nabycia preferowanego prawa majątkowego w terminie tożsamym z przyjętym dla poniesienia wydatków. W ocenie NSA przepis art. 21 ust. 25a PDOFizU stanowi novum legislacyjne, podobnie zresztą jak zmiany treści art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy. Tym samym przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z ust. 25 pkt 1 lit. c PDOFizU w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2019 r. nie zawiera wymogu nabycia preferowanego prawa majątkowego (...) w terminie tożsamym z przyjętym dla poniesienia wydatków, gdzie taki warunek został dopiero wprowadzony z dniem 1 stycznia 2019 w postaci art. 21 ust. 25a PDOFizU

Ważne jest również to, że w myśl art. 21 ust. 26 wskazanej ustawy:

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.

Stosownie do art. 21 ust. 28 ww. ustawy:

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.

Z kolei jak stanowi art. 21 ust. 30 ww. ustawy:

Przepis ust. 1 pkt 131 nie ma zastosowania do tej części wydatków, o których mowa w ust. 25 pkt 2, które podatnik uwzględnił korzystając z ulg podatkowych, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym oraz do tej części wydatków, o których mowa w ust. 25 pkt 2, którymi sfinansowane zostały wydatki określone w ust. 25 pkt 1, uwzględnione przez podatnika korzystającego z ulg podatkowych, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Z istoty rozwiązania zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika więc, że podstawową okolicznością decydującą o możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia jest przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości (ich części oraz udziału) i określonych praw majątkowych - nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym została ona dokonana - na wskazane w art. 21 ust. 25 z uwzględnieniem art. 21 ust. 25a tej ustawy

własne cele mieszkaniowe. Zawarte w tym przepisie wyliczenie tzw. wydatków mieszkaniowych, których realizacja uprawnia do zastosowania tego zwolnienia, ma charakter enumeratywny (wyczerpujący).

Z informacji podanych przez Panią we wniosku wynika, że:

- (...) 2019 podpisała Pani umowę deweloperską o wybudowanie lokalu mieszkalnego,
- na poczet ceny wynikającej z umowy deweloperskiej zapłaciła Pani do (...) 2019 r. zaliczkę oraz dwie raty.
- dodatkowo w okresie od (...) sierpnia 2020 r. do (...) stycznia 2022 r. poniosła Pani koszt wykończenia nieruchomości objętej ww. umową deweloperską.
- do dnia dzisiejszego umowa przeniesienia prawa własności lokalu mieszkalnego nie została podpisana.

Rozstrzygającym zatem jest ustalenie, czy w związku z zawarciem przez Panią umowy deweloperskiej, przelaniem przez Panią zaliczki oraz zapłaceniem 2 rat, a także wydatkami poniesionymi na wykończenie nieruchomości, kwoty te mogą stanowić wydatki określone w art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a uzyskany dochód z odpłatnego zbycia przez Panią nieruchomości, korzystać ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 omawianej ustawy - w przypadku, gdy zawarcie umowy przeniesienia własności lokalu mieszkalnego nie nastąpiło do (...) grudnia 2022 r.

Zgodnie z art. 5 pkt 6 ustawy z 20 maja 2021 r. o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego oraz deweloperskim funduszu gwarancyjnym (Dz.U. z 2021 r. poz. 1177 ze zm.):

Użyte w ustawie określenia oznaczają:

umowa deweloperska - umowę zawartą między nabywcą a deweloperem, na podstawie której deweloper zobowiązuje się do wybudowania budynku oraz ustanowienia odrębnej własności lokalu mieszkalnego i przeniesienia własności tego lokalu oraz praw niezbędnych do korzystania z tego lokalu na nabywcę albo zabudowania nieruchomości gruntowej stanowiącej przedmiot własności lub użytkowania wieczystego domem jednorodzinnym i przeniesienia na nabywcę własności tej nieruchomości lub użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowej i własności domu jednorodzinnego na niej posadowionego stanowiącego odrębną nieruchomość lub przeniesienia ułamkowej części własności tej nieruchomości wraz z prawem do wyłącznego korzystania z części nieruchomości służącej zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, a nabywca zobowiązuje się do spełnienia świadczenia pieniężnego na poczet nabycia tego prawa.

Zauważyć należy, że wskazany uprzednio art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych posługuje się terminem „nabycie”. Pojęcie to nie zostało zdefiniowane w ustawie, co nie oznacza, że może być rozumiane inaczej niż jako uzyskanie własności, np. lokalu mieszkalnego. Należy zatem odwołać się do przepisów prawa cywilnego, które stanowią, że „nabycie” obejmuje każde uzyskanie własności.

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 (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.):

Umowa sprzedaży, zamiany, darowizny, przekazania nieruchomości 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.

W myśl art. 156 ww. Kodeksu:

Jeżeli zawarcie umowy przenoszącej własność następuje w wykonaniu zobowiązania wynikającego z uprzednio zawartej umowy zobowiązującej do przeniesienia własności, z zapisu zwykłego, z bezpodstawnego wzbogacenia lub z innego zdarzenia, ważność umowy przenoszącej własność zależy od istnienia tego zobowiązania.

Zgodnie z art. 157 § 2 Kodeksu cywilnego:

Jeżeli umowa zobowiązująca do przeniesienia własności nieruchomości została zawarta pod warunkiem lub z zastrzeżeniem terminu, do przeniesienia własności potrzebne jest dodatkowe porozumienie stron obejmujące ich bezwarunkową zgodę na niezwłoczne przejście własności.

Stosownie natomiast do treści art. 158 ww. Kodeksu:

Umowa zobowiązująca do przeniesienia własności nieruchomości powinna być zawarta w formie aktu notarialnego. To samo dotyczy umowy przenoszącej własność, która zostaje zawarta w celu wykonania istniejącego uprzednio zobowiązania do przeniesienia własności nieruchomości; zobowiązanie powinno być w akcie wymienione.

Z treści przywołanych przepisów jednoznacznie wynika, że przeniesienie własności nieruchomości następuje z chwilą zawarcia w formie aktu notarialnego ostatecznej umowy sprzedaży nieruchomości. Zarówno zawarcie umowy deweloperskiej, jak też dokonanie - stosownie do tej umowy - wpłat na poczet ceny, bez wątpienia prowadzi do nabycia własności nieruchomości, ale nie jest z nim równoważne. Moment przeniesienia własności nieruchomości został określony w art. 155 § 1 Kodeksu cywilnego. Artykuł 158 Kodeksu cywilnego przesądza natomiast o formie tej czynności prawnej. Umowa deweloperska nie jest umową przenoszącą własność nieruchomości - jest niejako przyrzeczeniem do przeniesienia na nabywcę, po zakończeniu przedsięwzięcia deweloperskiego, prawa własności do lokalu, co nastąpi dopiero w momencie zawarcia, np. umowy sprzedaży przenoszącej własność nieruchomości. Treścią umowy deweloperskiej jest zatem jedynie zobowiązanie się stron do ustanowienia na rzecz nabywcy - po zakończeniu przedsięwzięcia deweloperskiego - odrębnej własności lokalu mieszkalnego i przeniesienia własności tego lokalu na nabywcę, lecz własności tej (sama) umowa deweloperska nie przenosi.

Innymi słowy, brak zawarcia umowy przeniesienia własności nieruchomości w formie aktu notarialnego w terminie trzech lat liczonych od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło zbycie nieruchomości, ma oczywisty skutek w postaci braku nabycia własności tej nieruchomości, a tym samym powoduje niewypełnienie warunków niezbędnych do skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 i art. 21 ust. 25a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy wiąże bowiem skutek prawny w postaci zwolnienia określonego dochodu od opodatkowania (podatkiem dochodowym) zarówno z terminem wydatkowania środków pieniężnych, jak i z faktem dysponowania przez podatnika tytułem własności lub współwłasności do nieruchomości.

Zatem nie można zgodzić się z Pani argumentem, że „wprowadzając przesłankę z art. 21 ust. 25a PdoU ustawodawca nie zawęził prawa do skorzystania z ulgi mieszkaniowej do konieczności formalnego nabycia prawa własności. Wyraźnie bowiem w uzasadnieniu ustawodawca posłużył się słowem „powinno” zamiast „musi” dojść do nabycia własności”.

W przytoczonym przez Panią uzasadnieniu do projektu ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2159) ustawodawca wyraźnie wskazał:

Zmiana w omawianym zakresie umożliwi skorzystanie z tzw. ulgi mieszkaniowej większej grupie podatników, którzy środki uzyskane z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych wydatkują na własne cele

mieszkaniowe. Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT zwalnia z opodatkowania dochód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości, jeżeli podatnik wydatkuje przychód na własne cele mieszkaniowe, nie później niż w okresie dwóch lat liczonych od końca roku, w którym nastąpiło zbycie. Zmiana polega na wydłużeniu obowiązującego „dwuletniego” okresu do lat trzech.

Ponadto projekt doprecyzowuje, że w ustawowym terminie powinno dojść do nabycia prawa własności lub określonego prawa majątkowego, by ponoszone wydatki na własne cele mieszkaniowe zostały uwzględnione w ramach tzw. ulgi mieszkaniowej.

Kolejnym rozwiązaniem w tym zakresie jest umożliwienie zaliczania do wydatków na własne cele mieszkaniowe również wydatków na przebudowę, remont lokalu, poniesione jeszcze zanim podatnik stanie się jego właścicielem. Warunkiem będzie jednak, by podatnik stał się właścicielem tego lokalu przed upływem terminu, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT (3 lata wg niniejszego projektu).

Podsumowując, skoro do (...) grudnia 2022 r. nie zawarła Pani umowy przeniesienia prawa własności nieruchomości na Pani rzecz, to - w opisanych okolicznościach - nie przysługuje Pani możliwość skorzystania ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 w związku z art. 21 ust. 25 pkt 1 i art. 21 ust. 25a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który Pani przedstawiła i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia.

Organ interpretacyjny nie jest uprawniony do dokonywania obliczenia podstawy opodatkowania, zobowiązania podatkowego oraz ulg podatkowych. Stąd też nie analizowałem przedstawionych przez Panią obliczeń.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Pani sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego i zastosuje się Pani do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

 - 1) z zastosowaniem art. 119a;
 - 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
 - 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.
- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pani prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t. j. Dz. U. z 2024 r., poz. 935; dalej jako „PPSA”.

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA) albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).