

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 639501

Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna

Status informacji: Aktualna

Data publikacji: 2025-05-26T09:28:21.110

Tytuł (teza): Wydatkowanie środków ze sprzedaży nieruchomości na budowę budynku mieszkalnego.

Autor informacji:

- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2025-05-15T22:47:41.178

Sygnatura: 0114-KDIP3-2.4011.233.2025.3.MT

Słowa kluczowe:

- Wielka Brytania
- budowa
- budynek-budynek mieszkalny
- cel-cele mieszkaniowe
- nieruchomości-sprzedaż nieruchomości
- umowa-umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania
- zwolnienie

Przepis:

- [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-pkt 4
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 1-art. 4a
- [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. 19-ust. 1
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 19-ust. 3

Zagadnienie:

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 19-ust. 4
 - [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. 25-pkt 2
 - [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 6-art. 30e-ust. 4
-
- 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 prawidłowe

Szanowna Pani,

stwierdzam, że Pani stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego zdarzenia przyszłego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

28 lutego 2025 r. wpłynął Pani wniosek z 28 lutego 2025 r. o wydanie interpretacji indywidualnej. Uzupełniła go Pani pismem z 3 kwietnia 2025 r. (wpływ 3 kwietnia 2025 r.) oraz pismem z 17 kwietnia 2025 r. (wpływ 17 kwietnia 2025 r.) - w odpowiedzi na wezwania. Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

W latach 2020-2021 dokonała Pani sprzedaży nieruchomości - działki oraz mieszkania - a uzyskane środki przeznaczyła Pani na budowę budynku mieszkalnego. Pierwotny projekt zakładał budowę obiektu w zabudowie czterolokalowej, jednak w trakcie inwestycji zdecydowano o zmianie koncepcji i wprowadzeniu zabudowy bliźniaczej. W październiku 2024 r. został złożony wniosek o zmianę projektu (projekt zamienny) do właściwego inspektoratu budowlanego, lecz dokumentacja została zwrócona do poprawek. Dodatkowo, śmierć architekta odpowiedzialnego za projektowanie spowodowała konieczność zatrudnienia nowego specjalisty, który podjął się korekt i ponownego złożenia dokumentacji do końca lutego 2025 r. Aktualnie oczekuje Pani na zatwierdzenie zmodyfikowanego projektu.

Przeznaczyła Pani środki na budowę budynku z zamiarem jego wykorzystania na cele mieszkalne, co stanowi podstawę do skorzystania z ulgi mieszkaniowej PIT-39. Niemniej jednak, organ podatkowy wskazał na konieczność uzyskania interpretacji indywidualnej w zakresie możliwości uznania wydatków na budowę obiektu w zmienionej formie (bliźniak) jako spełniających kryteria ulgi.

Po zatwierdzeniu zmienionego projektu planuje Pani zakończenie budowy zgodnie z nowymi założeniami architektonicznymi. Zamiarem Pani jest wykorzystywanie całego budynku na cele mieszkalne dla swojej rodziny. Budynek w zabudowie bliźniaczej będzie podzielony na dwie części, które pełnić będą funkcję mieszkalną oraz pomocniczą dla potrzeb rodziny. Jedna część budynku będzie przeznaczona na stałe zamieszkanie przez pięcioosobową rodzinę: Pani partnera, dwóch synów (8 i 13 lat), Pani mamę (73 lata) oraz samą Panią. Druga część budynku będzie wykorzystywana jako przestrzeń pomocnicza, umożliwiającą pracę zdalną oraz rekreację w postaci siłowni dla całej rodziny.

Zarówno Pani, jak i Pani partner, prowadzicie działalność gospodarczą w Wielkiej Brytanii. W momencie przeprowadzki do Polski niezbędne będzie posiadanie miejsca umożliwiającego Pani oraz Pani partnerowi wykonywanie pracy zdalnej. Pani oraz Pani partner nie planujecie jednak rejestracji działalności na tej nieruchomości, ani jej wynajmowania, co oznacza, że cały budynek zachowa funkcję mieszkalną i pomocniczą. W przyszłości nie wyklucza Pani możliwości zamieszkania w drugiej części budynku przez Pani mamę, która w związku z wiekiem będzie wymagała bliskiej opieki, a jednocześnie komfortu i prywatności. Ponadto, starszy Pani syn ma autyzm wysokofunkcjonujący i możliwe, że w przyszłości będzie potrzebował własnej przestrzeni życiowej, ale w bliskim sąsiedztwie rodziny, co umożliwiałoby wsparcie i zapewnienie mu odpowiednich warunków do funkcjonowania.

Uzupełnienie i doprecyzowanie zdarzenia przyszłego

Wskazała Pani, że w datach sprzedaży nieruchomości, o których mowa we wniosku posiadała Pani miejsce zamieszkania do celów podatkowych w Wielkiej Brytanii.

Nabycie nieruchomości działki 1/8, o powierzchni 0,1819 ha, położonej w miejscowości (...), gmina (...), powiat (...), województwo (...) z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego jednorodzinnego oraz nabycie udziału wynoszącego 1/6 (2/12) części, we własności nieruchomości stanowiącej niezabudowaną działkę 1/6, o powierzchni 0,1502 ha, położoną w (...), gmina (...), powiat (...), woj. (...) nr 1/8 nastąpiło w drodze kupna - Akt Notarialny Repertorium A nr: (...) z 28 grudnia 2017 r.

Nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego numer (...) położonego przy ul. (...) nastąpiło w drodze darowizny Akt Notarialny Repertorium A nr (...) z 30 marca 2021 r.

Odpłatnego zbycia - sprzedaży nieruchomości stanowiącej działkę numer 1/8, o powierzchni 0,1819 ha, położoną w miejscowości (...), gmina (...), powiat (...), województwo (...) z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego jednorodzinnego oraz sprzedaży udziału wynoszącego (1/6 (2/12) części, we własności nieruchomości stanowiącej niezabudowaną działkę 1/6 (...), o powierzchni 0,1502 ha, położoną w (...), gmina (...), powiat (...), woj. (...) Akt Notarialny Repertorium A nr (...) dokonano 2 czerwca 2020 r.

Odpłatnego zbycia - sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego numer (...) położonego przy (...) Akt Notarialny Repertorium A nr (...) dokonano 10 sierpnia 2021 r.

Wyżej wymienione nieruchomości były położone w Polsce i nie były nabyte w drodze spadku.

W datach sprzedaży przedmiotowych nieruchomości nie posiadała Pani miejsca zamieszkania do celów podatkowych w Polsce.

Wyżej wymieniona działka nr 1/8 i udziały w drodze nr 1/6 zostały nabyte przez Panią do celów osobistych z przeznaczeniem w przyszłości na cele mieszkaniowe. Nieruchomość budynkowa do czasu sprzedaży była w trakcie budowy i nie została wykorzystana faktycznie na zaplanowane wcześniej cele. W latach 2017- 2020 budowa osiągnęła stan surowy zamknięty t. j. zostały wymurowane ściany poddasza użytkowego wraz z więźbą dachową oraz położono dachówkę, zamontowano stolarkę okienną oraz drzwi wejściowe. Roboty budowlane wykonywane były zgodnie z projektem budowlanym i przy nadzorze architekta i kierownika budowy. Prace te prowadzone były w większości systemem gospodarczym z dużym udziałem najbliższej rodziny. Ostatecznego zakończenia budowy i przystosowania budynku do zamieszkania dokona nowy nabywca.

Spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego numer (...) nabyte zostało do celów osobistych do majątku prywatnego. W związku ze zmianą wcześniejszych planów rodzinnych została podjęta nowa decyzja o budowie własnego dużego domu rodzinnego w miejscowości (...). Wyżej wymienione mieszkanie nie mogło być zamieszkałe, gdyż wymagało nakładów na remont. W celu uatrakcyjnienia jednak mieszkania i przygotowania do sprzedaży, mieszkanie zostało odświeżone (malowanie, gładzie gipsowe, wymiana sprzętu AGD, częściowa wymiana oświetlenia i instalacji elektrycznej, wymiana zamków). Nakłady zostały poczynione systemem gospodarczym w 2021 r. przy pomocy rodziny i najbliższych.

Nie zostały podjęte żadne działania marketingowe dotyczące sprzedaży ww. nieruchomości, jedynie ogłoszenia na platformie (...).

Zbycie nieruchomości nie nastąpiło w wykonaniu działalności gospodarczej.

Na terenie Polski nie prowadziła Pani działalności gospodarczej. Wyżej wymienione nieruchomości nie były związane z działalnością gospodarczą.

W związku ze zmianą planów i podjęciu decyzji o budowie dużego domu rodzinnego dokonano sprzedaży powyższych nieruchomości z przeznaczeniem środków ze sprzedaży na cele budowy. Decyzja o budowie domu pozwoli Pani i Pani rodzinie zamieszkać w budynku o wyższym standardzie i w lepszych warunkach mieszkaniowych na wsi.

Przychód uzyskany ze sprzedaży przedmiotowych nieruchomości 20 czerwca 2020 r. i 10 sierpnia 2021 r. został już w całości już wydatkowany na Pani własne cele mieszkaniowe, o których mowa w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych - na budowę budynku w zabudowie bliźniaczej.

W okresie od 2020 r. do 2023 r. wydatkowano przychód ze sprzedaży z roku 2020. Przychód ze sprzedaży dokonanej w 2021 r. został wydatkowany na budowę budynku w zabudowie bliźniaczej do końca 2023 r. Zakres prac budowlanych budynku w zabudowie bliźniaczej w o parciu o projekt budowlany został już w dużej części wykonany. Zakres wykonanych już prac budowlanych obejmował - prace budowlane, usługi budowlane, zakup materiałów budowlanych i pozostałych kosztów, które dotyczą budowy budynku w zabudowie bliźniaczej dotyczących wydatkowania środków zgodnie z przeznaczeniem, są to prace projektowe, prace budowlane, hydrauliczne, przyłącza wodociągowe, przyłącza kanalizacyjne, instalacja fotowoltaiki i elektryczna, prace ciesielskie, montaż stolarki budowlanej, pokrycie dachu dachówką, prace tynkarskie itp).

Przychody ze sprzedaży dokonanej 2020 r. i ze sprzedaży dokonanej 2021 r. zostały wydatkowane na zakup materiałów budowlanych na budowę budynku w zabudowie bliźniaczej.

Wydatki na budowę budynku w zabudowie bliźniaczej zostały już poczynione w ramach ulgi mieszkaniowej. Wydatki poniesione ze sprzedaży dokonanej w 2020 r. dotyczą zakupu materiałów budowlanych i usług budowlanych, natomiast wydatki na budowę budynku w zabudowie bliźniaczej ze sprzedaży dokonanej 2021 r. dotyczą również materiałów budowlanych, usług budowlanych, materiałów wykończeniowych, materiałów instalacyjnych oraz usług.

Wniosek o pozwolenie na budowę został złożony w 2019 r. Z chwilą otrzymania ostatecznej Decyzji ze Starostwa Powiatowego (...) z 7 lutego 2020 r. nr (...) na budowę domu w zabudowie bliźniaczej, została rozpoczęta budowa.

Celem budowy budynku w zabudowie bliźniaczej było poprawienie Pani dotychczasowych warunków mieszkaniowych. Decyzja została podjęta ze względu na dotychczasową lokalizację mieszkania oraz szkodliwe warunki (np. hałas i środowisko) oraz zamiar powrotu do Polski z zagranicy wraz z całą rodziną.

Jest Pani właścicielem działki, na której wybudowała Pani budynek w zabudowie bliźniaczej. Budynek położony jest w Polsce. Posiada Pani wszystkie faktury oraz inne dokumenty wiarygodne i rzetelne potwierdzające wydatkowanie pieniędzy na budowę budynku w zabudowie bliźniaczej oraz zakup materiałów budowlanych i materiałów wykończeniowych na, które sporządzone jest zestawienie dla Urzędu Skarbowego (...) do rozliczenia wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe. Faktury i rachunki są wystawione na Panią.

Pytanie

Czy wydatki poniesione na realizację inwestycji w opisanej formie mogą zostać uznane za spełniające warunki przewidziane w art. 21 ust.1 pkt 131 ustawy o PIT?

Pani stanowisko w sprawie

Pani zdaniem budynek w zabudowie bliźniaczej, przeznaczony całkowicie na cele mieszkalne i pomocnicze dla rodziny, spełnia warunki do skorzystania z ulgi mieszkaniowej PIT-39. Druga część budynku nie będzie wykorzystywana do działalności gospodarczej w rozumieniu prowadzenia biura, czy rejestrowania siedziby firmy, a jedynie jako przestrzeń umożliwiająca spokojną pracę zdalną oraz rekreację. Budynek będzie pełnić funkcję mieszkalną oraz zapewniać komfort życia dla wielopokoleniowej rodziny, w tym osób potrzebujących wsparcia i prywatności. Nie będzie przynosić żadnych dochodów z wynajmu, ani żadnych innych korzyści finansowych. Podstawa prawna art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) - określający zwolnienie z PIT dochodu ze sprzedaży nieruchomości, jeśli środki zostały przeznaczone na cele mieszkaniowe. Art. 21 ust. 25 ustawy o PIT - definiujący katalog wydatków na cele mieszkaniowe. Interpretacje indywidualne KIS dotyczące wykorzystywania nieruchomości na potrzeby własne i wielopokoleniowe.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz.U. z 2025 r. poz.163 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).

Na mocy 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.

W myśl art. 3 ust. 2a ww. 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).

Stosownie do art. 3 ust. 2b pkt 4 ww. ustawy:

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

Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości w świetle umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

W myśl art. 4a ww. 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.

W przedmiotowej sprawie - wobec wskazania, że w datach sprzedaży nieruchomości, o których mowa we wniosku posiadała Pani miejsce zamieszkania do celów podatkowych w Wielkiej Brytanii - zastosowanie znajdzie Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i zysków majątkowych, podpisana w Londynie dnia 20 lipca 2006 r. (Dz. U. z 2006 r. Nr 250, poz. 1840) zmodyfikowana przez Konwencję wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzoną w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., podpisaną w Paryżu dnia 7 czerwca 2017 r. (Dz. U. z 2018 r., poz. 1369).

Zgodnie z art. 6 ust. 1 ww. Konwencji:

Dochód, osiągany przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie z majątku nieruchomego (włączając dochód z gospodarstwa rolnego lub leśnego) położonego w drugim Umawiającym się Państwie, może być opodatkowany w tym drugim Państwie.

Jak stanowi art. 6 ust. 2 Konwencji:

Określenie „majątek nieruchomy” ma takie znaczenie, jakie nadaje mu prawo tego Umawiającego się Państwa, na terytorium którego dany majątek jest położony. Określenie to obejmuje w każdym przypadku mienie przynależne do majątku nieruchomego, żywy i martwy inwentarz gospodarstw rolnych i leśnych, prawa, do których mają zastosowanie przepisy prawa powszechnego dotyczące własności ziemi, prawa użytkowania majątku nieruchomego, jak również prawa do stałych lub zmiennych świadczeń z tytułu eksploatacji lub prawa do eksploatacji złóż mineralnych, źródeł i innych zasobów naturalnych: statki morskie i statki powietrzne nie stanowią majątku nieruchomego.

Z kolei w myśl art. 13 ust. 1 ww. Konwencji:

Zyski osiągane przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie, z przeniesienia własności majątku nieruchomego, o którym mowa w artykule 6 niniejszej Konwencji i położonego w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie.

Użycie w umowie sformułowania „może być opodatkowany” oznacza, że dochód z majątku nieruchomego jest opodatkowany w Polsce, o ile polskie ustawy podatkowe przewidują ich opodatkowanie.

Wobec tego należy stwierdzić, że w świetle powołanych wyżej przepisów, przychody ze sprzedaży nieruchomości położonych w Polsce przez osobę zamieszkałą w Wielkiej Brytanii podlegają opodatkowaniu w Polsce, według zasad wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Źródła przychodów

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

Zgodnie z 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 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.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że dokonane poza działalnością gospodarczą odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy, przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie skutkuje powstaniem przychodu.

W rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych Jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw następuje po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie - nie jest źródłem przychodu a tym samym kwota uzyskana z odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

W przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy, decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma moment i sposób ich nabycia. W związku z tym, dla określenia skutków podatkowych tego typu transakcji istotne jest ustalenie daty, od jakiej należy liczyć bieg pięcioletniego terminu, o którym mowa w powołanym wyżej przepisie.

Przychód z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub jej części oraz udziału w nieruchomości nie powstanie, jeżeli spełnione są łącznie dwa warunki:

- odpłatne zbycie nieruchomości nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej (nie stanowi przedmiotu działalności gospodarczej) oraz
- zostało dokonane po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że:

- 28 grudnia 2017 r. nabyła Pani działkę 1/8 oraz udział wynoszący (1/6(2/12) części, we własności nieruchomości stanowiącej niezabudowaną działkę 1/6, które zostały przez Panią sprzedane 2 czerwca 2020 r,
- 30 marca 2021 r. nabyła Pani w drodze darowizny spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego, które zostało przez Panią sprzedane 10 sierpnia 2021 r.

Powyższe nieruchomości położone były na terenie Polski.

Ustalenie daty nabycia sprzedanych 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 dnia 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.

Z art. 888 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.) wynika, że:

Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku.

Podstawową cechą umowy darowizny jest bezpłatne świadczenie darczyńcy na rzecz obdarowanego kosztem jego majątku. Darowizna należy do czynności, których celem jest dokonanie aktu przysporzenia majątkowego (świadczenie musi wzbogacić obdarowanego) i zobowiązanie darczyńcy musi być zamierzone, jako nieodpłatne.

Zatem za datę nabycia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego należy przyjąć dzień, w którym nastąpiła darowizna (30 marca 2021 r.), natomiast datą nabycia działki 1/8 i udziału wynoszącego (1/6(2/12) części, we własności nieruchomości stanowiącej niezabudowaną działkę 1/6 jest dzień podpisania umowy kupna-sprzedaży tych nieruchomości (28 grudnia 2017 r.)

Tym samym sprzedaż tych nieruchomości skutkuje powstaniem przychodu kwalifikowanego do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a cytowanej ustawy, ponieważ sprzedaż nastąpiła przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ich nabycie w drodze umowy kupni-sprzedaży i umowy darowizny.

Określenie dochodu ze sprzedaży nieruchomości

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, 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.

W myśl art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

Z kolei jak stanowi art. 19 ust. 3 ww. ustawy:

Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Natomiast w myśl art. 19 ust. 4 ww. ustawy:

Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie odpłatnego zbycia znacznie odbiega od wartości rynkowej nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, organ podatkowy wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych. Jeżeli wartość ustalona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego lub biegłych ponosi zbywający.

Zgodnie z powyższym, przychodem z odpłatnego zbycia jest wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, o ile odpowiada wartości rynkowej, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. 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. Pomiedzy 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 nabyto odpłatnie, czy nieodpłatnie.

W przypadku nabycia odpłatnego, zastosowanie znajdzie art. 22 ust. 6c, w myśl którego:

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.

W świetle 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, pomniejszonym o koszty odpłatnego zbycia, a kosztami uzyskania przychodu ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 22 ust. 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tak obliczony dochód podlega opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Stosownie natomiast 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.

W myśl 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.

Przy czym w świetle z art. 30e ust. 7 tejże 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, o którym mowa w art. 45 ust. 4 pkt 4, do dnia zapłaty podatku włącznie.

Stosownie do art. 45 ust. 1a pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

W terminie określonym w ust. 1 (od dnia 15 lutego do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym) podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowym odrębne zeznania, według ustalonych wzorów, o wysokości osiągniętego

w roku podatkowym dochodu (poniesionej straty) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e.

Zwolnienie podatkowe

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 jednak zostać objęty zwolnieniem z opodatkowania przy spełnieniu warunków określonych w tym przepisie.

Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

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.

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.

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.

Zgodnie z art. 21 ust. 25 pkt 1 i 2 ww. ustawy:

1) 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;

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.

Zawarte w przepisie art. 21 ust. 25 ustawy wyliczenie wydatków mieszkaniowych ma charakter wyczerpujący, w związku z czym tylko realizacja w wymaganym terminie celów w nim wymienionych pozwala na zwolnienie od podatku dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości lub praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ponadto, wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”. Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 cytowanej ustawy i dopisując ten przymiotnik, przesądził, że celem nadrzędnym jest możliwość uwzględnienia przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie „własnych” potrzeb mieszkaniowych podatnika.

Stosownie do art. 21 ust. 26 ww. 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.

Zgodnie natomiast z ust. 28 ww. przepisu:

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.

Nadmienić trzeba też, że zgodnie z art. 21 ust. 30 omawianej 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.

Rozstrzygając zatem o prawie do zwolnienia z opodatkowania należy pamiętać, że zawarty w art. 21 ust. 25 ww. ustawy, katalog wydatków uprawniających do zwolnienia ma charakter zamknięty i w związku z tym, tylko wydatkowanie środków na realizację celów w nim wskazanych pozwala na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania. Inne wydatki niż wymienione w tym katalogu nie uprawniają do skorzystania z powyższego zwolnienia.

Wskazać w tym miejscu należy, że ulgi i zwolnienia są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483 ze zm.) stanowiącego, że:

Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Oznacza to, że wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą bezwzględnie wynikać z przepisów prawa i być interpretowane ściśle z jego literą. Tym samym podkreślenia wymaga fakt, że tylko określone zdarzenia prawne, bądź spełnienie określonych przesłanek, od których ustawodawca uzależnia prawo do zwolnienia z opodatkowania, skutkuje zwolnieniem przychodu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to, że w prawie podatkowym w stosunku do wszelkich ulg i zwolnień zabronione jest stosowanie rozszerzającej wykładni przepisów.

Z istoty rozwiązania zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że podstawową okolicznością decydującą o możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia jest przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości 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 ww. ustawy własne cele mieszkaniowe.

Poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne” świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy i dopisując ten przymiotnik, przesądził, że celem nadrzędnym jest możliwość uwzględnienia przy obliczaniu dochodu zwolnionego z opodatkowania tylko takich wydatków, które poniesione zostały na zaspokojenie „własnych” potrzeb mieszkaniowych. Tak więc uregulowane 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.

Przy zwolnieniu uwzględnić można tylko takie wydatki, które poniesione zostaną na „własne cele mieszkaniowe”. Przy czym „własne cele mieszkaniowe” należy rozumieć jednoznacznie zgodnie z wykładnią literalną. Podkreślenia wymaga bowiem, że ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wypływa daleko idąca konsekwencja zawarta w stwierdzeniu „własne cele mieszkaniowe”. U podstaw omawianego zwolnienia leży bowiem założenie, że nie powinny być opodatkowane środki wydane na realizację własnego celu mieszkaniowego zbywającego. Powyższy warunek wynika wprost z brzmienia przepisu normującego zwolnienie. Warunkiem zwolnienia podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest wykazanie przez podatnika, że wydatek poniesiony został na zrealizowanie jego własnych celów mieszkaniowych. Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, według stanowiska prezentowanego w orzecznictwie i doktrynie, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. „dachu nad głową”. Ustawodawca wyraźnie wskazał, że nabycie musi być dokonane na własne cele mieszkaniowe, a te realizowane są w dłuższym okresie czasu. Sądy administracyjne podkreślają, że zwolnienie z opodatkowania dochodów opisanych w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter mieszany, podmiotowo-przedmiotowy, wydatkowanie środków na określony przedmiot w połączeniu z funkcją, jaką ten przedmiot realizuje na rzecz nabywcy - zaspokojenie jego niezaspokojonych celów mieszkaniowych.

Dla skorzystania z przedmiotowego zwolnienia nie będzie miało znaczenia dysponowanie przez podatnika prawem własności innego lokalu mieszkalnego (innej nieruchomości). Z punktu widzenia ustawodawcy istotne jest bowiem, aby wydatkowanie przychodu było ukierunkowane na zrealizowanie własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Oznacza to, że w momencie poniesienia wydatku celem podatnika powinno być dążenie, aby w tej nowej nieruchomości (lokalu) zamieszkać. Wyrażenie „własne cele mieszkaniowe” należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie nieruchomości (mieszkania) w znaczeniu przedmiotowym.

W świetle takiego wyjaśnienia nie zaspokajają swoich własnych celów mieszkaniowych osoba, która posiadając własne miejsce zamieszkania nabywa kolejne nieruchomości w celach lokaty kapitału, prowadzenia inwestycji w postaci najmu, remontu celem późniejszej ich odsprzedaży z zyskiem lub dla realizacji potrzeb mieszkaniowych innych osób, np. dzieci.

Wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na np. budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w wybudowanym lub remontowanym budynku mieszkalnym, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego.

Należy również zauważyć, że ustawodawca regulując omawiane zwolnienie, nie ograniczył wydatkowania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw tylko do podatników, którzy nie będą posiadać innych nieruchomości. Ustawa nie ogranicza prawa do zwolnienia co do liczby posiadanych nieruchomości, jednakże wyraźnie wskazuje - co podkreśla Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 20 października 2014 r., sygn. akt I SA/Łd 908/14 - że skorzystanie ze zwolnienia odnosi się tylko i wyłącznie do

tych nieruchomości (lokalu mieszkalnych), które faktycznie służą zaspokojeniu własnych potrzeb mieszkaniowych.

Dodać przy tym należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewiduje ściśle określonego sposobu dokumentowania poniesionego wydatku. 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. Natomiast Organ podatkowy dla celów podatkowych weryfikując możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego uprawniony jest żądać od podatników udowodnienia poniesienia wydatków poprzez przedłożenie rzetelnych i wiarygodnych dowodów, z których w sposób niebudzący żadnych wątpliwości będzie wynikało kto, kiedy i jaki wydatek poniósł, tj. czy środki uzyskane ze sprzedaży nieruchomości faktycznie przeznaczone zostały przez podatnika na cele mieszkaniowe, czy też wydatki na cele mieszkaniowe poczynione zostały z innych źródeł, czy też przez inne osoby. Takimi dokumentami mogą być m.in. umowy, faktury VAT bądź też inne dokumenty, które ten fakt mogą potwierdzić - o ile z dokumentów tych jednoznacznie wynika kto, w jakim terminie, jakie wydatki i w jakiej kwocie poniósł. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają wymogu dokumentowania wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe wyłącznie fakturami VAT.

W opisie sprawy wskazała Pani, że przychód ze sprzedaży działki 1/8 i udziału wynoszącego 1/6 (2/12) części, we własności nieruchomości stanowiącej niezabudowaną działkę 1/6 oraz spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego został przez Panią w całości wydatkowany na budowę budynku mieszkalnego w ciągu 3 lat od końca roku, w którym doszło do sprzedaży tych nieruchomości. Ponadto wskazała Pani, że celem budowy budynku w zabudowie bliźniaczej było poprawienie Pani dotychczasowych warunków mieszkaniowych. Decyzja została podjęta ze względu na dotychczasową lokalizację mieszkania oraz szkodliwe warunki (np. hałas i środowisko) oraz zamiar powrotu do Polski z zagranicy wraz z całą rodziną. Zamiarem Pani jest wykorzystywanie całego budynku na cele mieszkalne dla swojej rodziny. Budynek w zabudowie bliźniaczej będzie podzielony na dwie części, które pełnić będą funkcję mieszkalną oraz pomocniczą dla potrzeb rodziny. Jedna część budynku będzie przeznaczona na stałe zamieszkanie przez pięcioosobową rodzinę: Pani partnera, dwóch synów (8 i 13 lat), Pani mamę (73 lata) oraz samą Panią. Druga część budynku będzie wykorzystywana jako przestrzeń pomocnicza, umożliwiająca pracę zdalną oraz rekreację w postaci siłowni dla całej rodziny. W przyszłości nie wyklucza Pani możliwości zamieszkania w drugiej części budynku przez Pani mamę, która w związku z wiekiem będzie wymagała bliskiej opieki, a jednocześnie komfortu i prywatności. Ponadto, starszy Pani syn ma autyzm wysokofunkcjonujący i możliwe, że w przyszłości będzie potrzebował własnej przestrzeni życiowej, ale w bliskim sąsiedztwie rodziny, co umożliwiłoby wsparcie i zapewnienie mu odpowiednich warunków do funkcjonowania.

Z powyższych przepisów wynika zatem, że podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest fakt wydatkowania - począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie - przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych na cele mieszkaniowe wskazane m.in. w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) tej ustawy, tj. na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego. W przepisie tym nie chodzi zatem o jakiegokolwiek budynek mieszkalny, ale o budynek mieszkalny określony mianem „własny”. Przy czym art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zawiera definicję pojęcia „własny”.

Zatem, warunkiem koniecznym do skorzystania z opisanej ulgi jest wymóg posiadania prawa własności lub współwłasności do budynku mieszkalnego. Ten warunek

nierozerwalnie związany jest ze stwierdzeniem zawartym w cytowanym przepisie art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) w związku z art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który stanowi, że zwolnienie przysługuje w przypadku przeznaczenia przychodu na budowę własnego budynku mieszkalnego, przy czym przez własny budynek, rozumie się budynek, stanowiący własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.) przez „budynek” należy rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Zgodnie z przywołanym wyżej art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowego od osób fizycznych, za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się wydatki poniesione na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego.

Ponieważ przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiują pojęcia budowa, rozbudowa, nadbudowa, przebudowa, remont, to właściwym jest odwołanie się w tej kwestii do ustawy Prawo budowlane.

W myśl art. 3 pkt 2a ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.):

Ilekoć w ustawie jest mowa o budynku mieszkalnym jednorodzinnym - należy przez to rozumieć budynek wolno stojący albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego o powierzchni całkowitej nieprzekraczającej 30% powierzchni całkowitej budynku.

Zauważyć należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęcia „remont”. Dla wyjaśnienia tego pojęcia, należy odnieść się do jego znaczenia funkcjonującego w języku powszechnym. I tak, „remont” to „doprowadzenie jakiegoś budynku lub urządzenia do stanu używalności; naprawa, odnawianie (czegoś)”. Synonimami tego pojęcia są m.in. „naprawa, przebudowa, odrestaurowanie, modernizacja”.

W świetle przepisu art. 3 pkt 8 ustawy Prawo budowlane:

Ilekoć w ustawie jest mowa o remoncie - należy przez to rozumieć wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym.

Niemniej jednak, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie odwołuje się do tego przepisu. Tym samym, definicja „remontu” funkcjonująca na gruncie Prawa budowlanego nie może być wprost przenoszona na grunt omawianej ustawy podatkowej. Może być natomiast uwzględniona jako jeden z elementów służących ustaleniu znaczenia pojęcia „remontu” dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych.

Za „remont” budynku mieszkalnego, o którym mowa w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy więc uznać prace dotyczące tego budynku jako nieruchomości i jej części składowych (tj. wszystkiego, co nie może być odłączone od budynku bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego), służące utrzymaniu budynku we właściwym stanie, doprowadzeniu go do pożądanego zdolności użytkowej, modernizacji jego elementów składowych. „Remontem” w rozumieniu omawianego przepisu jest również tzw. wykończenie budynku mieszkalnego, a więc prace służące doprowadzeniu do zdolności użytkowej nowo wybudowanego budynku mieszkalnego. W każdym przypadku, remont dotyczy „materii” budynku mieszkalnego, a więc jego ścian, podłóg, sufitu, okien,

drzwi, wyposażenia technicznego takiego jak instalacje: wodna, kanalizacyjna, elektryczna, grzewcza, gazowa bądź innych elementów trwale połączonych konstrukcyjnie z elementami budowlanymi budynku.

Pojęcie remontu wyczerpująco wyjaśnił również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 4 marca 1998 r., sygn. akt I SA/Gd 886/96, stwierdzając: „za remont budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w znaczeniu powszechnie stosowanym w zakresie inwestycji uważa się prace budowlane mające na celu utrzymanie lokalu mieszkalnego lub budynku mieszkalnego we właściwym stanie, przywrócenie jego pierwotnej zdolności użytkowej, którą utracił w wyniku upływu czasu i eksploatacji wraz z wymianą dotychczas użytkowanych zużytych składników ich wyposażenia technicznego takich jak: dotychczasowej instalacji wodnej, kanalizacyjnej, centralnego ogrzewania, ciepłej wody, gazu przewodowego lub tylko określonych elementów tych instalacji”.

W myśl art. 3 pkt 6 Prawa budowlanego, ilekroć w ustawie jest mowa o:

Budowie - należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego.

Budowa realizowana jest na podstawie pozwolenia na budowę, a kończy się z chwilą zakończenia robót budowlanych (budowy) i uzyskania pozwolenia na użytkowanie obiektu budowlanego.

Zgodnie zaś z art. 3 pkt 7 Prawa budowlanego, ilekroć w ustawie jest mowa o:

Robotach budowlanych - należy przez to rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego.

Z kolei zgodnie z art. 3 pkt 7a Prawa budowlanego, ilekroć w ustawie jest mowa o:

Przebudowie - należy przez to rozumieć wykonywanie robót budowlanych, w wyniku których następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu budowlanego, z wyjątkiem charakterystycznych parametrów, jak: kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji; w przypadku dróg są dopuszczalne zmiany charakterystycznych parametrów w zakresie niewymagającym zmiany granic pasa drogowego.

Z kolei zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, ilekroć w ustawie jest mowa o:

Obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Zatem, zgodnie z definicją obiektu budowlanego jego częścią składową są również instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

W myśl art. 3 pkt 2a Prawa budowlanego, ilekroć w ustawie jest mowa o:

Budynku mieszkalnym jednorodzinnym - należy przez to rozumieć budynek wolno stojący albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego o powierzchni całkowitej nieprzekraczającej 30% powierzchni całkowitej budynku.

Przez budowę budynku mieszkalnego w rozumieniu przepisu art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy uznać wykonanie robót budowlanych prowadzonych na podstawie pozwolenia na budowę zgodnie z przedłożonym projektem budowlanym. Dla procesu budowy budynku mieszkalnego

istotne jest wykonanie tylko tych elementów, które stanowią jego substancję lub są trwale z tym budynkiem związane, np. wykonanie wszystkich przyłączy i uzbrojeń działki w media (gaz, woda, kanalizacja, energetyka, instalacja grzewcza).

W orzecznictwie przyjmuje się, że za wydatki spełniające kryteria art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych można uważać, w szczególności, wykonanie robót budowlanych w istniejącym lub nowo powstałym budynku (lokalu) mieszkalnym wraz z wymianą/instalacją składników wyposażenia technicznego budynku lub lokalu (np. instalacji wodnej, kanalizacyjnej, centralnego ogrzewania, ciepłej wody, gazu przewodowego). W praktyce więc przy rozpatrywaniu przesłanek pozwalających na skorzystanie z ulgi mieszkaniowej, zarówno w przypadku remontu, budowy, jak i wykończenia nieruchomości ponoszone są wydatki o zbliżonym charakterze.

Przechodząc na grunt rozpatrywanej sprawy wskazać należy, że skoro wybudowany budynek mieszkalny zostanie przeznaczony na realizację własnych celów mieszkaniowych Pani i Pani rodziny, to poniesione przez Panią wydatki na budowę i wykończenie tego budynku mieszkalnego mieszczą się w kategorii wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wydatków poniesionych na budowę /remont własnego budynku mieszkalnego. Tym samym wydatki te uprawniają Panią do skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy.

Podsumowanie

Dokonana w 2020 r. i w 2021 r. sprzedaż nieruchomości nabytych w 2017 r. (na podstawie umowy kupna-sprzedaży) i w 2021 r. (w drodze darowizny), została dokonana przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. Sprzedaż ta stanowi dla Pani źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podlegające opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym zgodnie z zasadami wynikającymi z art. 30e w zw. z art. 19 ww. ustawy.

Wydatkowanie przez Panią przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, na budowę własnego budynku mieszkalnego, w którym będzie Pani wraz z rodziną realizowała własne cele mieszkaniowe, spełnia warunki przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) oraz ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem może Pani skorzystać ze zwolnienia od podatku dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości z tego tytułu.

Pani stanowisko jest **prawidłowe**.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego, które Pani przedstawiła, i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego czy kontrolnego. Przy wydawaniu interpretacji indywidualnych w trybie art. 14b ustawy Ordynacja podatkowa, opieram się wyłącznie na opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego podanym we wniosku - nie prowadzę postępowania dowodowego. Przy wydawaniu niniejszej interpretacji dokonałem więc wyłącznie analizy okoliczności podanych we wniosku.

Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest bowiem ustalanie, czy przedstawione we wniosku stan faktyczny /zdarzenie przyszłe jest zgodny ze stanem rzeczywistym. Ustalenie stanu rzeczywistego stanowi domenę ewentualnego postępowania podatkowego. To na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia w toku tego postępowania okoliczności faktycznych, z których wywodzi on dla siebie korzystne skutki prawne.

Jeżeli zatem przedstawiony we wniosku opis zdarzenia różnić się będzie od występującego w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja nie będzie Pani chroniła w zakresie rzeczywiście zaistniałego 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. z 2025 r. poz. 111).

Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli Pani sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego 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 w (...).

Zasady zaskarzania 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 ze zm.; 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 Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/wnioski albo /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 Ordynacji podatkowej.