

# Interpretacja indywidualna

|                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ID informacji:        | 472161                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Kategoria informacji: | Interpretacja indywidualna                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Status informacji:    | Aktualna                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Data publikacji:      | 2021-12-03T12:51:40.455                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Tytuł (teza):         | Możliwość skorzystania z ulgi na podstawie przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy PIT.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Autor informacji:     | <ul style="list-style-type: none"><li>• Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Data wydania:         | 2021-11-19T12:37:00.115                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Sygnatura:            | 0112-KDIL2-1.4011.1027.2021.1.AK                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Słowa kluczowe:       | <ul style="list-style-type: none"><li>• najem</li><li>• nieruchomości</li><li>• nieruchomości-sprzedaż nieruchomości</li><li>• zwolnienie</li><li>• zwolnienie-zwolnienie przedmiotowe</li></ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Przepis:              | <ul style="list-style-type: none"><li>• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21</li><li>• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1</li><li>• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131</li><li>• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25</li><li>• [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 25-pkt 1</li></ul> |
| Zagadnienie:          | <ul style="list-style-type: none"><li>• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych</li><li>• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.</li><li>• Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Zwolnienia przedmiotowe.-Zwolnienia od podatku dochodowego.</li></ul>                                                                                                                                                                                                       |
| Załączniki:           | brak                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |

## Treść:

### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawczynie przedstawione we wniosku z dnia 4 listopada 2021 r. (data wpływu 12 listopada 2021 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie zwolnienia przedmiotowego – **jest prawidłowe**.

### UZASADNIENIE

W dniu 12 listopada 2021 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie zwolnienia przedmiotowego.

**We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.**

W dniu 27 maja 2021 roku zmarła mama Wnioskodawczynie, która pozostawiła po sobie mieszkanie. Mieszkanie to mama nabyła w 2016 r. (umowa o ustanowieniu odrębnej własności lokalu oraz sprzedaży). Jedynymi spadkobiercami są Wnioskodawczynie i jej siostra, co potwierdza akt poświadczenia dziedziczenia z 16 lipca 2021 r. Rep. A nr (...). Obie panie odziedziczyły mieszkanie w częściach równych, tj. po 1/2 każda. W dniu 17 września 2021 r. aktem notarialnym Rep. A nr (...) sprzedano odziedziczone po mamie mieszkanie. Kupujący zapłacili połowę ceny Wnioskodawczynie, a połowę siostrze Wnioskodawczynie.

Zainteresowana obecnie mieszka i pracuje w (...). Nie ma męża (jest po rozwodzie). Cała rodzina Wnioskodawczynie mieszka w (...). Wnioskodawczynie często odwiedza rodzinę w (...), nie ma własnego mieszkania w tym mieście, więc musi zatrzymywać się u rodziny lub w hotelach. W (...) ma mieszkanie w tzw. TBS już ponad 10 lat. Chciałaby mieć własne mieszkanie w (...), aby korzystać z niego jak będzie odwiedzać rodzinę lub spędzać tam urlop. Docelowo, chciałaby zamieszkać w (...) na emeryturze, żeby być blisko rodziny. W związku z powyższym pieniądze uzyskane ze sprzedaży mieszkania odziedziczonego po mamie chce w całości przeznaczyć na zakup innego mieszkania w (...) oraz jego remont w celu przystosowania do własnych potrzeb mieszkaniowych. Zakup i remont mieszkania zamierza dokonać w ciągu trzech lat od zbycia ww. mieszkania. W związku z tym, iż na stałe zamieszka w (...) dopiero na emeryturze (ma 56 lat) nie wyklucza wynajmu, aczkolwiek nie jest to pewne na dzień dzisiejszy. Wynajem miałby na celu wyłącznie zachowanie mieszkania w dobrym stanie technicznym oraz ograniczenie kosztów jego utrzymania do czasu przeprowadzki Wnioskodawczynie na stałe.

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.**

1. Czy zakup mieszkania, w którym Wnioskodawczynie zamieszka dopiero po kilku latach, tj. gdy przejdzie na emeryturę, uprawnia do skorzystania z ulgi mieszkaniowej zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?
2. Czy czasowy wynajem mieszkania powoduje utratę prawa do ulgi mieszkaniowej?

3. Czy posiadanie mieszkania w innym mieście, tzw. TBS ma wpływ na zastosowanie ulgi mieszkaniowej?

**Zdaniem Wnioskodawczyni,** zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm - dalej updof), 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.

W myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) updof źródłem przychodów jest odpłatne zbycie:

- a. nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- b. spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- c. prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- d. innych rzeczy,

- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, 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, rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego. Zatem, 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 w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Zgodnie natomiast z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w przypadku odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 updof, 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.

Podstawową okolicznością decydującą o zastosowaniu zwolnienia wynikającego z zacytowanego wyżej art. 21 ust. 1 pkt 131 updof jest wydatkowanie (począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie) środków z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych na własne cele mieszkaniowe podatnika, określone w art. 21 ust. 25 ww. ustawy.

Ustawodawca formułując zwolnienie przedmiotowe w sposób jednoznaczny wskazał cele mieszkaniowe, których realizacja pozwala na zwolnienie z opodatkowania dochodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości. Wedle z art. 21 ust. 25 pkt 1 updof 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.

Ustawodawca w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 131 updof wskazał, że przychód ze sprzedaży ma zostać wydatkowany na *własne cele mieszkaniowe*. Poprzedzenie wyrażenia *cele*

*mieszkaniowe przymiotnikiem własne, świadczy o tym, że ustawodawca przewidując podstawę do zastosowania zwolnienia 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.*

Wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie lokalu mieszkalnego, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytym lokalu mieszkalnym, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył lokal mieszkalny w celu zamieszkania w nim, ale w lokalu tym - z różnych powodów - zamieszka po upływie określonego czasu. W takim przypadku, prawa do zwolnienia nie pozbawia podatnika okoliczność, że np. przez jakiś czas lokal będzie wynajmowany. Co istotne, nie jest więc przeszkodą dla zastosowania omawianego zwolnienia użyczenie lub wynajęcie nieruchomości mieszkalnej innej osobie - i to zarówno przed realizacją własnego celu mieszkaniowego, jak i już po tym fakcie. Innymi słowy, nie ma znaczenia kolejność wykonywanych działań. Ważne jest jedynie to, że nieruchomość została nabyta z zamiarem realizacji własnego celu mieszkaniowego - czy to od razu po jej nabyciu, czy też w czasie późniejszym. Powyższe stanowisko potwierdzają liczne interpretacje indywidualne. Przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 lutego 2020 r. nr 0115-KDIT2.4011.133.2019.1.ŁS, zgodnie z którą *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. W rozpatrywanej sprawie Wnioskodawczyni wyraźnie wskazała, że z zakupionego lokalu mieszkalnego zamierza korzystać w weekendy, w czasie zjazdów na studia, w tygodniu w przypadku odwiedzin u syna, bądź w wypadku konieczności konsultacji z wykładowcami czy też w ramach posiadanego urlopu wypoczynkowego. Ponadto Wnioskodawczyni informuje, że zamierza zamieszkać na stałe w przedmiotowym lokalu po zakończeniu aktywności zawodowej. W takim stanie sprawy należy stwierdzić, że cel nabycia lokalu mieszkalnego przez Wnioskodawczynię pozwala uznać, że zostanie on nabyty przez Nią na własne cele mieszkaniowe w rozumieniu przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Mając na uwadze powyższe oraz przedstawiony we wniosku opis zdarzenia przyszłego stwierdzić należy, że zakup lokalu mieszkalnego za środki uzyskane ze sprzedaży w dniu 11 września 2019 r. nieruchomości niezabudowanej stanowi wydatek na własny cel mieszkaniowy Wnioskodawczyni w rozumieniu przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uprawniający Ją do skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego określonego w ww. przepisie, przy jednoczesnym dotychczasowym posiadaniu budynku mieszkalnego oraz przy czasowym wynajęciu zakupionego mieszkania.*

Podobnie interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 marca 2021 r. nr 0115-KDIT2.4011.917.2020.1 MD, w której Dyrektor KIS uznał, że *Fakt czasowego wynajmowania przez Wnioskodawczynię lokalu mieszkalnego nie wyklucza możliwości skorzystania ze zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy, w przypadku, gdy mieszkanie nabyte zostało w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych Wnioskodawczyni. Ponadto, okoliczność, że Wnioskodawczyni jest właścicielem innej nieruchomości mieszkalnej, jest bez znaczenia. Decydujące jest to, że Wnioskodawczyni zamieszka w nabytym lokalu mieszkalnym i będzie zaspokajała w nim własne cele mieszkaniowe.*

W interpretacji indywidualnej z 3 września 2020 r. nr 0113-KDWPT.4011.100.2020.1.MG Dyrektor KIS wskazał, że *Wnioskodawczyni planuje w zakupionym lokalu zamieszkać, a zatem, będzie realizowała w nim własne potrzeby mieszkaniowe. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewiduje utraty prawa do ulgi określonej ww. przepisem, w przypadku czasowego wynajmu nieruchomości nabytej na własne cele mieszkaniowe.*

Również Minister Finansów potwierdza powyższe stanowisko. W odpowiedzi na interpelację poselską nr 14054 z 8 sierpnia 2017 r., Minister wskazał że *skoro w obu sprawach Wnioskodawcy we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych wskazali, że nabywają nieruchomości na własne potrzeby mieszkaniowe, to nawet jeżeli oprócz realizacji tych potrzeb nabyte nieruchomości będą również przez pewien czas wynajmowane, nie oznacza to, że cel mieszkaniowy nie zostanie zrealizowany.*

Podsumowując Wnioskodawczyni stoi na stanowisku, że zakup mieszkania w jej mieście rodzinnym oraz jego remont za wszystkie środki uzyskane ze zbycia nieruchomości, w którym Wnioskodawczyni zamieszka dopiero po przejściu na emeryturę, uprawnia do skorzystania z ulgi mieszkaniowej na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 updof. Ewentualny wynajem mieszkania osobie obcej nie pozbawi Wnioskodawczyni prawa do ww. ulgi mieszkaniowej. Posiadanie drugiego mieszkania, w którym obecnie mieszka Wnioskodawczyni nie ma wpływu na zastosowanie ulgi mieszkaniowej.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawczyni w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.**

Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 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.

Zgodnie z treścią art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ww. ustawy, jednym ze źródeł przychodów jest odpłatne zbycie:

- a. nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- b. spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- c. prawa wieczystego użytkowania gruntów,

– 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.

Powołany wyżej art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych formułuje generalną zasadę, że sprzedaż nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie skutkuje powstaniem przychodu. Tym samym jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości nastąpiło po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie – nie jest ono 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 w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Zatem, z powyższego wynika, że w przypadku sprzedaży nieruchomości decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma data nabycia tej nieruchomości i forma prawna jej nabycia.

Jednocześnie, zgodnie z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w przypadku odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę.

Wobec powyższego w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, nabytej w drodze spadku i dziale spadku istotne znaczenie ma ustalenie daty nabycia tej nieruchomości przez spadkodawcę.

Zauważyć należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje, co należy rozumieć pod pojęciem nabycia w drodze spadku, dlatego w tym wypadku należy posłkować się normami prawa cywilnego.

Zgodnie z art. 922 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.), prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jedną lub kilka osób, stosownie do przepisów niniejszej ustawy.

Na podstawie art. 924 i art. 925 przywołanej ustawy, spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy, natomiast spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Wnioskodawczyni w dniu 17 września 2021 r. sprzedała przysługujący jej udział w prawie własności do lokalu mieszkalnego, nabyty w dniu 16 lipca 2021 r. w drodze dziedziczenia po zmarłej 27 maja 2021 r. matce. Matka Zainteresowanej nabyła natomiast przedmiotowe mieszkanie w 2016 r. na podstawie umowy o ustanowieniu odrębnej własności lokalu oraz sprzedaży. Wnioskodawczyni całą kwotę uzyskaną z transakcji sprzedaży ww. udziału zamierza przeznaczyć na zakup i remont mieszkania, położonego w innej miejscowości, w której będzie zamieszkiwała po zakończeniu aktywności zawodowej, tj. będąc na emeryturze. Ponadto Wnioskodawczyni

chciałaby korzystać z tego lokalu w czasie gdy będzie odwiedzała swoich krewnych lub podczas urlopu. Wnioskodawczyni nie wyklucza również możliwości wynajęcia przedmiotowego lokalu, co ograniczyłoby koszty jego utrzymania do czasu przeprowadzki i zachowania dobrego stanu technicznego mieszkania.

Wątpliwość Wnioskodawczyni budzi kwestia, czy zakup mieszkania w innej miejscowości niż ta w której Zainteresowana obecnie mieszka i ewentualne czasowe wynajęcie tego lokalu uprawnia Wnioskodawczynię do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Mając na względzie przywołane przepisy oraz przedstawiony opis sprawy należy zauważyć, że Wnioskodawczyni nabyła udział w przedmiotowym lokalu w 2021 r., jednak w myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, 5-letni termin, po upływie którego odpłatne zbycie nieruchomości nie stanowi źródła przychodu, należy liczyć od daty nabycia tej nieruchomości przez spadkodawcę. W przedmiotowej sprawie spadkodawcą była matka Wnioskodawczyni, która nabyła nieruchomość w 2016 r. Zatem sprzedaż dokonana przez Zainteresowaną w 2021 r. stanowi źródło opodatkowania, bowiem nastąpiła przed upływem okresu wskazanego ww. przepisami.

Zgodnie z art. 30e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

W myśl art. 30e ust. 2 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.

W myśl art. 30e ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, 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.

Stosownie do art. 30e ust. 5 tej 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.

Zgodnie z 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.

Stosownie do art. 19 ust. 1 cytowanej ustawy, przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

Biorąc pod uwagę powyższe regulacje prawne - przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw jest wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, o ile odpowiada wartości rynkowej, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia.

Zgodnie z art. 22 ust. 6d powołanej ustawy, 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 ww. ustawy, wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Zgodnie z art. 45 ust. 1 ww. ustawy, podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie od dnia 15 lutego do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. Zeznania złożone przed początkiem terminu uznaje się za złożone w dniu 15 lutego roku następującego po roku podatkowym.

Natomiast stosownie do art. 45 ust. 1a pkt 3 cytowanej ustawy, w terminie określonym w ust. 1 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.

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.

Norma ta stanowi, że wolne od podatku są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli począwszy 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 więc taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia. W sytuacji, gdy przychód z odpłatnego zbycia zostanie w całości przeznaczony na cele mieszkaniowe, to wówczas uzyskany z tego tytułu dochód będzie w całości korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Tym samym, aby dochód z tytułu sprzedaży nieruchomości był w całości zwolniony z podatku dochodowego, cały przychód ze zbytej nieruchomości musi być wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Stosownie do art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za wydatki poniesione na cele, o których mowa w art. 21 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.

Z art. 21 ust. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika natomiast, że za wydatki, o których mowa w ust. 25, nie uważa się wydatków poniesionych na:

- a. nabycie gruntu lub udziału w gruncie, prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie, budynku, jego części lub udziału w budynku, lub
- b. budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, adaptację lub remont budynku albo jego części

- przeznaczonych na cele rekreacyjne.

Katalog wydatków wymienionych w art. 21 ust. 25 ustawy ma charakter zamknięty, jest to wyliczenie enumeratywne. Niezbędnym zatem warunkiem do skorzystania z przedmiotowego zwolnienia jest wydatkowanie otrzymanego przychodu na cele mieszkaniowe określone w ww. ustawie. Przepis ww. artykułu wiąże też skutek prawny w postaci zwolnienia określonego przychodu od podatku dochodowego od osób fizycznych z terminem wydatkowania środków pieniężnych.

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

Istota odpowiedzi na postawione we wniosku wątpliwości sprowadza się zatem do interpretacji ustawowego terminu *własne cele mieszkaniowe*. Należy wyjaśnić, że samo poniesienie wydatku na nabycie lokalu mieszkalnego nie świadczy jeszcze o tym, że została spełniona przesłanka skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania. Warunkiem zwolnienia podatkowego 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 możliwości do skorzystania z prawa do zwolnienia z opodatkowania nie odniósł do wykazania zamiaru zamieszkania w nowym lokalu jedynie w chwili jego nabycia, lecz uwarunkował prawo to dokonaniem nabycia na własne cele mieszkaniowe, które mogą być realizowane w dłuższym okresie czasu.

W świetle takiego wyjaśnienia nie zaspokaja swoich własnych celów mieszkaniowych osoba, która np. 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 lub najemców. Same subiektywne deklaracje podatników o nabyciu lokalu w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych nie są wystarczające do uzyskania zwolnienia podatkowego. Nie wystarczy poczynienie wydatków na nabycie, lecz konieczne jest, aby nastąpiło to jednocześnie w celu realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych.

W orzecznictwie dość jednolicie przyjmuje się, że cel mieszkaniowy wiąże się z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych przy czym chodzi tu o potrzeby mieszkaniowe w sensie obiektywnym, a zatem potrzeby przeciętnego podatnika, który o ulgę się ubiega. Zawsze bowiem centrum życiowe koncentruje się w konkretnym budynku lub lokalu mieszkalnym i ten właśnie budynek lub lokal służy zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych. Ustawowy warunek do skorzystania z ulgi powinien być spełniony w chwili nabycia nieruchomości. Natomiast Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 20 października 2014 r., sygn. akt I SA/Łd 908/14 postawił tezę, że *już wówczas obiektywna potrzeba wykorzystania takiego lokalu powinna mieć miejsce*.

W tym samym wyroku Sąd podkreślił, że skorzystanie ze zwolnienia odnosi się tylko i wyłącznie do tych nabyć, które służą określonym celom, zaspokajaniu własnych potrzeb mieszkaniowych. Ponadto nabycie winno być ukierunkowane na zaspokojenie wyłącznie własnych celów mieszkaniowych Wnioskodawczyni i nie może służyć ani realizacji celów mieszkaniowych innych osób, ani służyć uniknięciu opodatkowania poprzez dokonanie wydatku.

W przypadku nabycia lokalu mieszkalnego ze środków ze sprzedaży innej nieruchomości podatnik faktycznie winien w nowo nabytej nieruchomości własne cele mieszkaniowe realizować, a więc mieszkać. Nie wystarczy być zatem właścicielem lub współwłaścicielem nieruchomości – w nieruchomości tej trzeba jeszcze faktycznie zamieszkać. Innymi słowy podatnik, który nabywa lokal dla własnych potrzeb ma w tym lokalu faktycznie mieszkać. Lokal, który nie jest zamieszkały przez podatnika, jest niewykorzystywany przez niego do zamieszkania lub jest wykorzystywany do innych celów niż zaspokojenie własnych potrzeb podatnika (np. zamieszkują go inne niż podatnik osoby) nie jest lokalem, którego zakup mógłby zostać uznany za realizację własnego celu mieszkaniowego.

Wskazując jako cel mieszkaniowy wydatki poniesione na nabycie lokalu mieszkalnego, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytym lokalu mieszkalnym, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył lokal mieszkalny w celu zamieszkania w nim, ale w lokalu tym – z różnych powodów – zamieszka po upływie określonego czasu. W takim przypadku, prawa do zwolnienia nie pozbawia podatnika okoliczność, że np. przez jakiś czas lokal będzie wynajmowany.

Jednakże, same subiektywne deklaracje podatników o nabyciu lokalu w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych nie są wystarczające do uzyskania zwolnienia podatkowego. Nie wystarczy zatem samo poczynienie wydatków mieszkaniowych, lecz konieczne jest, aby nastąpiło to jednocześnie w celu realizacji własnych potrzeb mieszkaniowych. Organy podatkowe mają prawo do własnej oceny artykułowanych przez podatników subiektywnych motywów zakupu nieruchomości mieszkalnych i późniejszych decyzji co do dalszych losów tych nieruchomości. Weryfikacji takiej dokonuje się poprzez porównanie obiektywnych faktów związanych z zakupem i późniejszym losem nieruchomości do deklarowanych motywów działania podatnika. Przy czym, motywy te muszą być potwierdzone obiektywnymi faktami.

Intencją ustawodawcy tworzącego zwolnienie przedmiotowe w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest zachęcanie podatników do nabywania w miejsce zbywanych nieruchomości czy praw majątkowych, innych nieruchomości lub praw przeznaczonych do zaspokajania ich indywidualnych potrzeb mieszkaniowych a nie realizacja jakichkolwiek i czyichkolwiek celów mieszkaniowych. Potwierdza to poprzedzenie wyrażenia *cele mieszkaniowe* przymiotnikiem *własne*. Zwolnienie dotyczy zatem realizowania przez podatnika swoich celów mieszkaniowych, czyli własnych potrzeb mieszkaniowych.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że skoro Zainteresowana zamierza przeznaczyć w okresie trzech lat licząc od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, całą kwotę uzyskaną ze sprzedaży w 2021 r. udziału w lokalu mieszkalnym na nabycie i remont innego lokalu mieszkalnego, położonego poza miejscem dotychczasowego zamieszkania, Wnioskodawczyni będzie przysługiwało prawo do przedmiotowego zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Czasowy wynajem przedmiotowego lokalu wynikający z konieczności ograniczenia kosztów jego utrzymania oraz zachowania w dobrym stanie technicznym nie spowoduje utraty prawa do przedmiotowej ulgi.

**Podsumowując, mając na uwadze przedstawiony we wniosku opis zdarzenia przyszłego oraz przywołane przepisy prawa podatkowego stwierdzić należy, że w przypadku przeznaczenia całej kwoty uzyskanej z transakcji sprzedaży udziału w lokalu mieszkalnym na zakup i remont innego lokalu mieszkalnego Wnioskodawczyni będzie przysługiwało prawo do skorzystania ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 cyt. ustawy, bowiem podane we wniosku okoliczności wskazują, że w zakupionym mieszkaniu Wnioskodawczyni będzie realizowała własne cele mieszkaniowe.**

Końcowo wskazać należy, że interpretacje prawa podatkowego wydawane są w indywidualnej sprawie zainteresowanego, co wynika z treści art. 14b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. W związku z tym, interpretacje te wywierają skutki prawne jedynie w stosunku do tego podmiotu, do którego są skierowane. Zatem, niniejsza interpretacja indywidualna jest wiążąca dla Wnioskodawczyni jako osoby występującej z wnioskiem, natomiast nie wywołuje skutków prawnych dla innych osób (współwłaściciela mieszkania będącego przedmiotem wniosku).

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawczynię i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących 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.

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 (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193 ze zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP. W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia

przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.