

Interpretacja indywidualna

ID informacji: 475694
Kategoria informacji: Interpretacja indywidualna
Status informacji: Aktualna
Data publikacji: 2021-12-29T08:47:09.436

Tytuł (teza): Możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego - wydatkowanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na zakup mieszkania (lokalu mieszkalnego), w którym Wnioskodawca będzie realizował własne cele mieszkaniowe, na zakup trzech mieszkań (lokalu mieszkalnych) dla realizacji potrzeb mieszkaniowych rodziny Wnioskodawcy, na zakup działki (gruntu) pod budowę budynku mieszkalnego (domu) i budowę na tej działce (gruncie) budynku mieszkalnego

Autor informacji: • Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Data wydania: 2021-12-27T08:18:27.495

Sygnatura: 0113-KDIPT2-2.4011.987.2021.2.KR

Słowa kluczowe:

- cel-cele mieszkaniowe
- lokal-lokal mieszkalny
- nieruchomości-sprzedaż nieruchomości
- rodzina
- wydatek-wydatki mieszkaniowe
- zwolnienie-zwolnienie przedmiotowe

Przepis:

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 2-art. 10-ust. 1-pkt 8
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21
- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych-Rozdział 3-art. 21-ust. 1

- [PIT] Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Rozdział 3-art. 21-ust. 1-pkt 131

Zagadnienie:

- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Zwolnienia przedmiotowe.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Źródła przychodów.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych- Źródła przychodów.-Przychód z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw.

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, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 19 września 2021 r. (data wpływu 23 września 2021 r.), uzupełnionym pismem (data wpływu 25 listopada 2021 r.), o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego:

- w części dotyczącej wydatkowania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na zakup mieszkania (lokalu mieszkalnego), w którym Wnioskodawca będzie realizował własne cele mieszkaniowe – **jest prawidłowe**,
- w części dotyczącej wydatkowania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na zakup trzech mieszkań (lokalu mieszkalnych) dla realizacji potrzeb mieszkaniowych rodziny Wnioskodawcy – **jest nieprawidłowe**,
- w części dotyczącej wydatkowania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na zakup działki (gruntu) pod budowę budynku mieszkalnego (domu) i budowę na tej działce (gruncie) budynku mieszkalnego – **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 23 września 2021 r. wpłynął do Organu podatkowego ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego.

Wniosek nie spełniał wymogów określonych w art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325, z późn. zm.), w związku z powyższym pismem z dnia 19 listopada 2021 r., Nr 0113-KDIPT2-2.4011.987.2021.1.KR, wezwano Wnioskodawcę, na podstawie art. 13 § 2a, art. 169 § 1 w zw. z art. 14h ustawy Ordynacja podatkowa, do jego uzupełnienia w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania, pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia.

Wezwanie wysłane zostało w dniu 19 listopada 2021 r. (skutecznie doręczone w dniu 22 listopada 2021 r.). W dniu 25 listopada 2021 r. (nadano w dniu 24 listopada 2021 r.) wpłynęło uzupełnienie wniosku.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

W dniu 18 maja 2021 r. przed notariuszem w ... Wnioskodawca podpisał umowę przedwstępną sprzedaży nieruchomości składającej się po podziale z dwóch działek. Wnioskodawca jest właścicielem obu działek (nr 2 oraz 1) na podstawie umowy darowizny sporządzonej w dniu 26 lutego 2018 r. (nie minęło jeszcze 5 lat). Rodzina Wnioskodawcy, która zamieszkuje dom mieszczący się na jednej z działek o nr 2 posiada ograniczone prawo rzeczowe w postaci nieodpłatnej i ustanowionej dożywotnio służebności osobistej polegającej na prawie zamieszkania i korzystania z tej nieruchomości.

Dom stojący na działce nr 2, tak naprawdę podzielony jest na trzy części/mieszkania, które zamieszkują następujące osoby: część pierwsza – mama i tata Wnioskodawcy, część druga – babcia i dziadek Wnioskodawcy, część trzecia – wujek Wnioskodawcy.

Wszystkim tym osobom Wnioskodawca musi zapewnić mieszkanie po sprzedaży domu. Wnioskodawca zamieszkuje dom stojący na działce nr 1.

W uzupełnieniu wniosku Wnioskodawca wskazał, że umowa przedwstępna została podpisana, a umowa końcowa sprzedaży według warunków umowy zawartych w umowie przedwstępnej ma nastąpić najpóźniej do dnia 18 listopada 2022 r.

Pieniądze zostaną przeznaczone na cele mieszkaniowe poniżej 3 lat od dnia sprzedaży (zostaną sprzedane obie sąsiadujące działki wraz z domami, a w umowie Wnioskodawca ma pół roku od momentu sprzedaży na wyprowadzenie się).

Przychód z nieruchomości nabytej w 2018 r., na której znajdują się dwa budynki, jeden to dom rodziny oraz dom Wnioskodawcy, Wnioskodawca chce przeznaczyć na:

- 3 mieszkania do celów mieszkaniowych Jego rodziny,
- 1 mieszkanie na cele mieszkaniowe dla Wnioskodawcy oraz działkę, na której chce On postawić dom jednorodzinny do Jego celów mieszkaniowych przyszłych.

Powyżej wymienione mieszkania będą zakupione w trybie do pół roku, następnie działka oraz kolejno budowa domu w terminie 3 lat od sprzedaży, aby zmieścić się w czasie rozliczeniowym.

Wnioskodawcy ciężko powiedzieć czy pieniądze (przychód) ze sprzedaży ww. nieruchomości przeznaczone zostaną w całości, na pewno znaczna część. Wnioskodawca jest świadomy podatku od nadwyżki (dochodu), która nie zostanie przeznaczona na cele mieszkaniowe.

Mieszkania dla rodziny Wnioskodawcy będą objęte umową notarialną użyczenia na dożywocie tak jak ma to miejsce przed sprzedażą, forma kupna mieszkań będzie zakupem na własność.

Mieszkania będą zakupione tylko i wyłącznie na cele mieszkaniowe rodziny Wnioskodawcy (teraz mieszkają w domu, który jest podzielony na trzy oddzielne mieszkania i po sprzedaży każdy chce również mieć osobne mieszkanie).

Wnioskodawca potrzebuje nabyć mieszkanie na cele mieszkaniowe, ponieważ ma pół roku na wyprowadzkę od dnia podpisania umowy głównej sprzedaży. W wyżej wymienionym mieszkaniu Wnioskodawca będzie realizował i zaspakajał własne potrzeby mieszkaniowe na kilka lat, podczas których będzie realizował budowę domu do przyszłych celów mieszkaniowych.

Dom, który planuje Wnioskodawca wybudować będzie przeznaczony na Jego cele mieszkaniowe.

Wnioskodawca będzie posiadał prawo własności działki jak i budynku (domu).

Wnioskodawca nie zamierza czerpać korzyści materialnych z wyżej wymienionych (czterech) mieszkań, będą one przeznaczone na cele mieszkaniowe Wnioskodawcy i Jego rodziny.

W związku z powyższym opisem we wniosku zadano następujące pytania:

Wnioskodawca zwraca się z prośbą o interpretację korzystną dla Niego wykorzystania kwoty ze sprzedaży na zakup trzem rodzinom mieszkań oraz sobie z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe. Kwotę z zakupu czterech mieszkań dla rodziny oraz siebie Wnioskodawca chciałby mieć możliwość odliczenia od kwoty od wzbogacenia się aby obniżyć kwotę podatku. W obecnej sytuacji Wnioskodawca ma działkę z domem i chce aby w przyszłości również tak było, czy w takim razie na cele mieszkaniowe może On kupić dla siebie mieszkanie na okres szukania, kupna działki i budowy domu?

Podsumowując czy Wnioskodawca może na cele mieszkaniowe rozliczyć mieszkanie na czas budowy domu oraz kupioną działkę i dom, który na niej wybuduje? Czy w zaistniałej sytuacji Wnioskodawca może rozliczyć trzy mieszkania dla członków rodziny oraz mieszkanie, a także działkę z domem dla Wnioskodawcy?

Czy w zaistniałej sytuacji Wnioskodawca może rozliczyć jako cele mieszkaniowe trzy mieszkania dla członków rodziny oraz mieszkanie, a także działkę z domem dla Wnioskodawcy?

W uzupełnieniu Wnioskodawca postawił następujące pytanie:

Co Wnioskodawca może uwzględnić w odliczeniu od dochodu ze sprzedaży nieruchomości w domyśle (czy sam dom z działką, czy może mieszkanie, czy Wnioskodawca może mieszkanie oraz działkę z domem w terminie 3 lat od sprzedaży)?

Zdaniem Wnioskodawcy, skoro sprzedaje On działki z domami, w których zamieszkuje dożywotnio rodzina, musi On zapewnić jej po sprzedaży inne mieszkanie, a więc kwota ze sprzedaży będzie przeznaczona na cele mieszkaniowe tych trzech rodzin.

Jeżeli chodzi o Wnioskodawcy przypadek, Wnioskodawca również uważa, że na czas kupna działki i budowy nowego domu musi On zakupić mieszkanie dla siebie, aby móc w tym czasie gdzieś mieszkać.

Stanowisko w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego Wnioskodawca oparł na art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego w zakresie możliwości skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego:

- w części dotyczącej wydatkowania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na zakup mieszkania (lokalu mieszkalnego), w którym Wnioskodawca będzie realizował własne cele mieszkaniowe – **jest prawidłowe**,
- w części dotyczącej wydatkowania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na zakup trzech mieszkań (lokalu mieszkalnych) dla realizacji potrzeb mieszkaniowych rodziny Wnioskodawcy – **jest nieprawidłowe**,
- w części dotyczącej wydatkowania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na zakup działki (gruntu) pod budowę budynku mieszkalnego (domu) i budowę na tej działce (gruncie) budynku mieszkalnego – **jest prawidłowe**.

Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1128, z późn. zm.), opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a, 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) 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,

- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonywaniu 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.

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 oraz nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej – 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.

Wobec powyższego, 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 nabycia tej nieruchomości.

Zgodnie z art. 888 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r., poz. 1740, z późn. zm.) przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku.

Podstawowym elementem umowy darowizny, niezbędnym do uznania, że dane świadczenie jest darowizną, jest jej nieodpłatność. Świadczenie jest nieodpłatne wówczas, gdy otrzymujący świadczenie nie świadczy nic w zamian, ani też nie zobowiązuje się do innego świadczenia w przyszłości. Przy czym to świadczenie drugiej strony nie musi mieć charakteru majątkowego, może być np. korzyścią osobistą. Jedynym celem, jaki leży u podstaw darowizny, jest chęć przysporzenia majątkowego na rzecz drugiej strony.

Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca nabył przedmiotową nieruchomość (działki nr 2 i nr 1) na podstawie umowy darowizny w dniu 26 lutego 2018 r. W dniu 18 maja 2021 r. przed notariuszem Wnioskodawca podpisał umowę przedwstępną sprzedaży nieruchomości składającej się po podziale z dwóch działek. Umowa końcowa sprzedaży według warunków umowy zawartych w umowie przedwstępnej ma nastąpić najpóźniej do dnia 18 listopada 2022 r.

W analizowanej sprawie odpłatne zbycie przedmiotowej nieruchomości nastąpi przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie i w związku z tym stanowić będzie źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Na mocy 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.

Zgodnie z 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.

Z art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że 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.

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 (art. 19 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Stosownie do art. 22 ust. 6d ww. 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).

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 (art. 22 ust. 6e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Stosownie natomiast do 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.

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 (art. 30e ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Na mocy 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.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy, wolne o 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.

Należy wyjaśnić, że powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia.

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.

Podkreślić należy, że powyższe zwolnienie obejmuje taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia. W sytuacji, gdy przychód z odpłatnego zbycia zostanie w całości przeznaczony na cele mieszkaniowe, to wówczas uzyskany z tego tytułu dochód będzie w całości korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego.

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

Stosownie do art. 21 ust. 25 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się 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.

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

Zgodnie z art. 21 ust. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, 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.

W przypadku ponoszenia wydatków na cele mieszkaniowe w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium podatnik ponosi wydatki na cele mieszkaniowe (art. 21 ust. 27 ww. ustawy).

Na mocy art. 21 ust. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, 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.

Ww. zwolnienie jest wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania, co oznacza, że wszelkie odstępstwa od tej zasady, muszą bezwzględnie wynikać z przepisów prawa i być interpretowane ściśle z jego literą. W związku z tym, tylko wydatkowanie środków uzyskanych z odpłatnego zbycia – w terminie i na cele wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 131, a

szczegółowo opisane w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – pozwala na zastosowanie przedmiotowego zwolnienia.

Zatem, korzystanie ze zwolnienia od podatku, jest możliwe wyłącznie w sytuacji, gdy spełnione są wszelkie przesłanki określone w przepisie stanowiącym podstawę prawną danej preferencji. W przypadku niewypełnienia warunków określonych w wyżej cytowanym art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnik traci prawo do ulgi i jest zobowiązany do złożenia korekty zeznania oraz zapłaty podatku dochodowego.

Z treści wniosku wynika, że Wnioskodawca zamierza przeznaczyć część środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości otrzymanej w darowiźnie, w ciągu 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym dokonał jej zbycia, na zakup trzech mieszkań do celów mieszkaniowych Jego rodziny, zakup jednego mieszkania na cele mieszkaniowe dla Wnioskodawcy oraz zakup działki, na której Wnioskodawca chce postawić dom jednorodzinny do Jego celów mieszkaniowych przyszłych. Mieszkania będą zakupione tylko i wyłącznie na cele mieszkaniowe rodziny Wnioskodawcy (teraz mieszkają w domu, który jest podzielony na trzy oddzielne mieszkania i po sprzedaży każdy chce również mieć osobne mieszkanie). Wnioskodawca potrzebuje nabyć mieszkanie na cele mieszkaniowe, ponieważ ma pół roku na wyprowadzkę od dnia podpisania umowy głównej sprzedaży. W wyżej wymienionym mieszkaniu Wnioskodawca będzie realizował i zaspakajał własne potrzeby mieszkaniowe na kilka lat, podczas których będzie realizował budowę domu do przyszłych celów mieszkaniowych. Dom, który planuje Wnioskodawca wybudować będzie przeznaczony na Jego cele mieszkaniowe. Wnioskodawca będzie posiadał prawo własności działki jak i budynku (domu).

Do celów mieszkaniowych - wymienionych w art. 21 ust. 25 pkt 1 ww. ustawy – których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych uprawnia do skorzystania z ww. zwolnienia ustawodawca zakwalifikował m.in. wydatki poniesione na nabycie lokalu mieszkalnego, a także gruntu lub udziału w gruncie, związanego z tym lokalem oraz gruntu pod budowę budynku mieszkalnego i budowę na tym gruncie budynku mieszkalnego jednorodzinnego. Zatem wydatki poniesione na te cele - przy spełnieniu pozostałych przesłanek - uprawniają do zastosowania przedmiotowego zwolnienia.

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy wiąże skutki prawne w postaci zwolnienia od opodatkowania z faktem przeznaczenia – w warunkach określonych w ustawie – uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych przychodu wyłącznie na cele wymienione w przepisie art. 21 ust. 25 ww. ustawy. Rozstrzygając zatem o prawie do zwolnienia z opodatkowania po pierwsze należy pamiętać, że – jak już wcześniej wyjaśniono - zawarty w art. 21 ust. 25 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.

Podkreślenia wymaga okoliczność, że zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest regulacją, która nie ma na celu zwalniać każdego dochodu w związku z wydatkowaniem go na zakup nieruchomości. Ze zwolnienia tego wypływa bowiem daleko idąca konsekwencja zawarta w stwierdzeniu „własne cele mieszkaniowe”. Jest to cel nadrzędny, przez pryzmat którego należy interpretować ww. przepis.

Intencją ustawodawcy tworzącego to zwolnienie było zachęcenie podatników do nabywania w miejsce zbywanych nieruchomości czy praw majątkowych, innych nieruchomości lub praw majątkowych przeznaczonych do zaspakajania ich indywidualnych potrzeb mieszkaniowych. Świadczy o tym poprzedzenie wyrażenia „cele mieszkaniowe” przymiotnikiem „własne”.

Zwolnieniem tym nie są zatem objęte dochody ze sprzedaży nieruchomości i praw w przypadku przeznaczenia przychodu na zakup innych nieruchomości lub praw w sytuacji, gdy czynności te wskazują np. na działanie o charakterze zarobkowym, spekulacyjnym, inwestycyjnym lub innym, niewskazującym na działanie ukierunkowane na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych. „Własne cele mieszkaniowe” w takim przypadku należy rozumieć zgodnie z wykładnią literalną. Realizacja własnych celów mieszkaniowych w sytuacji kiedy podatnik był właścicielem innej (innych) nieruchomości winna polegać na tym, że w przypadku zakupu kolejnej nieruchomości, w niej (na niej) podatnik faktycznie winien takie cele realizować. Wyraz „mieszkaniowe” w wyrażeniu „własne cele mieszkaniowe” należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie nieruchomości w znaczeniu przedmiotowym. Warunkiem zwolnienia podatkowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest więc 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”. 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, tj. wydatkowanie środków na określony przedmiot w połączeniu z funkcją jaką ten przedmiot realizuje na rzecz nabywcy – zaspokojenie jego własnych celów mieszkaniowych.

Zatem, dla skorzystania z przedmiotowego zwolnienia nie będzie miało znaczenia dysponowanie przez podatnika prawem własności innego lokalu mieszkalnego. 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 tym

nowym lokalu zamieszkać. Wyrażenie „własne cele mieszkaniowe” należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie mieszkania w znaczeniu przedmiotowym.

Nie zaspokajają 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 nieruchomości 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 przypadku nabycia nieruchomości (lokalu mieszkalnego) ze środków ze sprzedaży innej nieruchomości podatnik faktycznie powinien w nowo nabytej nieruchomości własne cele mieszkaniowe realizować, a więc zamieszkać. Nie wystarczy być zatem właścicielem lub współwłaścicielem nieruchomości. Nieruchomość, która nie jest zamieszkała przez podatnika, nie jest wykorzystywana przez niego do zamieszkania lub jest wykorzystywana do innych celów niż zaspokojenie własnych potrzeb podatnika (np. zamieszkują ją lub zamieszkiwać będą inne niż podatnik osoby), nie jest nieruchomością, której zakup mógłby zostać uznany za realizację własnego celu mieszkaniowego.

W świetle powyższego, co do zasady, podatnik może skorzystać z omawianego zwolnienia w związku z zakupem nieruchomości (lokalu mieszkalnego) na cele mieszkalne jedynie w sytuacji, gdy nabył tę nieruchomość (lokal mieszkalny) w celu realizacji własnych celów mieszkaniowych i faktycznie realizuje lub w najbliższym czasie będzie realizował w niej /nim swoje potrzeby mieszkaniowe.

Pojęcie celu związane jest z wewnętrzną postawą człowieka, określaną najczęściej mianem chęci, woli, dążenia, zamiaru, postawy motywującej (powodującej) ludzkie działanie. Zatem, wydatek poniesiony na własne cele mieszkaniowe, to wydatek dokonany w zamiarze zaspokajania własnych potrzeb mieszkaniowych. Utwierdza to w przekonaniu, że istotny jest zamiar nabycia nieruchomości na cele mieszkaniowe, który powinien prowadzić do zamieszkania w nabytej nieruchomości.

Same subiektywne deklaracje podatników o nabyciu lokalu mieszkalnego 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 wykorzystaniem 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 na uwadze przedstawiony opis zdarzenia przyszłego oraz powołane wyżej przepisy prawa należy stwierdzić, że wydatkowanie przychodu, który Wnioskodawca uzyska z tytułu sprzedaży nieruchomości, nabytej w 2018 r. w drodze darowizny, na nabycie mieszkania (lokalu mieszkalnego), w którym Wnioskodawca będzie realizować własne cele mieszkaniowe tj. mieszkać, oraz na zakup przez Wnioskodawcę działki (gruntu) pod budowę budynku mieszkalnego (domu) i budowę na tej działce (gruncie) własnego budynku mieszkalnego – w terminie określonym przepisami prawa – do przyszłych celów mieszkaniowych Wnioskodawcy, uprawnia do skorzystania w tym zakresie ze zwolnienia przedmiotowego określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem ustawodawca nie uzależnia prawa do skorzystania z ww. zwolnienia przedmiotowego od liczby posiadanych nieruchomości, ale od realizacji własnych celów mieszkaniowych, które – jak wskazuje Wnioskodawca – będzie realizował i zaspokajał własne potrzeby mieszkaniowe w lokalu mieszkalnym przez kilka lat, podczas których będzie realizował budowę domu do przyszłych celów mieszkaniowych.

Natomiast wydatkowanie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na nabycie przez Wnioskodawcę trzech mieszkań (lokalu mieszkalnych), nie stanowi o realizacji własnych celów mieszkaniowych Wnioskodawcy, gdyż jak wskazano w opisie zdarzenia przyszłego, nabycie trzech mieszkań (lokalu mieszkalnych) nastąpi z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe rodziny Wnioskodawcy. Takie wydatkowanie przychodu ze zbycia nieruchomości nie będzie mieścić się w pojęciu „zaspokajania własnych potrzeb mieszkaniowych” objętych dyspozycją 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. Zatem, stwierdzić należy, że w związku z planowanym wydatkowaniem przychodu ze zbycia nieruchomości na nabycie mieszkań (lokalu mieszkalnych) dla realizacji potrzeb mieszkaniowych rodziny Wnioskodawcy, dochód w tej części nie będzie korzystał ze zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa ww. przepisie i podlegał będzie opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym zgodnie z art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Końcowo Organ zauważa, że procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretacje opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku – nie

proceedzi postępowania dowodowego. Zgodnie z art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, z późn. zm.), składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej ma na celu wyjaśnienie wątpliwości co do sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego materialnego do określonego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego nie jest bowiem ustalanie, czy przedstawiony we wniosku stan faktyczny jest zgodny ze stanem rzeczywistym. Ustalenie stanu rzeczywistego stanowi domenę ewentualnego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego organu kontroli celno-skarbowej. To na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia w toku ww. postępowań okoliczności faktycznych, z których wywodzi on dla siebie korzystne skutki prawne. Jeżeli zatem, przedstawione we wniosku zdarzenie przyszłe będzie się różniło od występującego w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja nie będzie chroniła Wnioskodawcy w zakresie przedstawionego zdarzenia przyszłego.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Zaznaczyć również należy, że prawo do zwolnienia podlega szczegółowej i ostatecznej weryfikacji przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego. Mając na uwadze treść art. 14b ustawy Ordynacja podatkowa, tutejszy Organ wydając interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego nie jest uprawniony do przeprowadzenia postępowania dowodowego, które wskazałoby, czy Wnioskodawca zrealizowała/zrealizuje swój cel mieszkaniowy, czy nie. Wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia zdarzenia przyszłego oraz załatwienia sprawy, organy podatkowe podejmują w toku postępowania podatkowego. Podstawowym narzędziem realizacji tej zasady jest postępowanie dowodowe, które nie jest prowadzone w ramach postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.

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

Zgodnie z art. 14na § 1 ustawy Ordynacja podatkowa 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 ustawy Ordynacja podatkowa).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z dnia 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. z 2018 r., poz. 2193, z późn. 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 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325, z późn. 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 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.

W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.