

551612/I

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawczyni przedstawione we wniosku z dnia 22 stycznia 2019 r. (data wpływu) uzupełnionym pismem z dnia 27 lutego 2019 r. (data wpływu) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych w związku z nabyciem i eksploatacją lokali mieszkalnych wynajmowanych w ramach „najmu prywatnego” – **jest nieprawidłowe.**

### UZASADNIENIE

W dniu 22 stycznia 2019 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych w związku z nabyciem i eksploatacją lokali mieszkalnych wynajmowanych w ramach „najmu prywatnego”.

**We wniosku oraz uzupełnieniu przedstawiono następujący stan faktyczny.**

Wnioskodawczyni, jako osoba prywatna, wynajmuje dwa mieszkania. Podatek dochodowy opłaca na zasadach ogólnych. Oba mieszkania zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i są amortyzowane. Wnioskodawczyni ponosi wydatki związane z ubezpieczeniem na życie płaconym co miesiąc w odniesieniu do jednego z wynajmowanych mieszkań. Ubezpieczenie to jest bezpośrednio powiązane z kredytowaną nieruchomością i wymagane przez bank. Koszty ubezpieczenia na życie są częścią składową i obligatoryjną kredytu hipotecznego bankowego. Ubezpieczenie to zabezpiecza spłatę kredytu na rzecz banku w przypadku śmierci Wnioskodawczyni, tj. głównego i jedyne go kredytobiorcy. Ubezpieczenie to musi być płacone przez cały okres kredytowania, tj. 30 lat w odstępach miesięcznych. Zatem wydatki te są ponoszone również po wprowadzeniu lokalu mieszkalnego do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Wnioskodawczyni ponosi także wydatki związane z opłatami za gaz – na podstawie faktur dostarczonych przez firmę sprzedającą gaz (piec w kuchni i piecyk gazowy w łazience). Po zlikwidowaniu piecyka gazowego w łazience, firma sprzedająca gaz nadal naliczała podobne opłaty, które okazały się zawyżone. Wnioskodawczyni otrzymała pismo z firmy sprzedającej gaz z informacją, że w związku z błędnymi naliczeniami przez ww. firmę, powstała nadpłata. Zgodnie z otrzymanym pismem, nadpłata ta nie została zwrócona na konto Wnioskodawczyni, a jedynie była sukcesywnie pomniejszana o kwoty kolejnych bieżących faktur. W związku z tym, za bieżące faktury za gaz Wnioskodawczyni nie płaciła środkami z rachunku bankowego, a jedynie z naliczonej nadpłaty, która była automatycznie potrącana z nadwyżki przez firmę dostarczającą gaz.

**W związku z powyższym opisem zadano m.in. następujące pytania:**

1. Czy opisane w stanie faktycznym koszty kwalifikują się do rozliczania w ramach najmu, jeśli tak, to w którym miesiącu i w jakiej wysokości powinny zostać uwzględnione jako koszty uzyskania przychodów?

Dotyczy to:

1. Kosztów ubezpieczenia na życie płaconego co miesiąc w odniesieniu do jednego wynajmowanego mieszkania. Ubezpieczenie to jest bezpośrednio powiązane z kredytowaną nieruchomością i wymagane przez bank.
2. Rozliczenia nadpłaty, np. w przypadku kosztów energii/gazu, która została rozliczona przez firmę dostarczającą energię/gaz w kolejnych okresach tj. spłaciła kolejne faktury.
3. Kosztów polecenia zapłaty odnoszących się do płatności za energię/gaz związanych z wynajmowanym lokalem.

2. Czy kompletowane rachunki lub faktury bez potwierdzenia płatności z banku są wystarczającym dokumentem potwierdzającym poniesienie kosztów uzyskania przychodów?

Zdaniem Wnioskodawczynie, ww. koszty kwalifikują się do rozliczenia w ramach najmu, gdyż są bezpośrednio z nim związane. Ubezpieczenie na życie płacone co miesiąc, w odniesieniu do jednego wynajmowanego mieszkania, jest bezpośrednio powiązane z kredytowaną nieruchomością i wymagane przez bank. Wnioskodawczynie uważa, że wydatki te powinna zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu ich poniesienia.

Wnioskodawczynie uważa, że część nadpłaty wykorzystana do spłaty bieżących zobowiązań, np. w przypadku rozliczenia nadpłaty kosztów energii/gazu, która została rozliczona przez firmę dostarczającą energię/gaz w kolejnych okresach, tj. spłaciła kolejne faktury powinna zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu ich poniesienia, tj. daty zapadalności faktury za bieżący miesiąc.

Zdaniem Wnioskodawczynie wydatki związane z poleceniem zapłaty dotyczące płatności za energię/gaz związane z wynajmowanym lokalem powinna zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu ich poniesienia.

Wnioskodawczynie uważa, że kompletowane rachunki lub faktury bez potwierdzenia płatności z banku są wystarczającym dokumentem potwierdzającym poniesienie kosztów uzyskania przychodów.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawczynie w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.**

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509 z późn. zm.), opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Stosownie do treści art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jednym ze źródeł przychodów jest najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą.

W przypadku opodatkowania dochodów z najmu na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (według skali podatkowej) podatnik ma prawo do obniżenia osiągniętego przychodu o koszty jego uzyskania zgodnie z art. 22 ust. 1 tej ustawy.

Jak stanowi ww. przepis art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia

przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

Powyższe oznacza, że podatnik ma prawo do odliczenia dla celów podatkowych wszelkich wydatków, pod warunkiem, iż nie zostały one wymienione w art. 23 ust. 1 ww. ustawy oraz że wykaże ich związek z prowadzoną działalnością, a ich poczynienie ma lub może mieć wpływ na możliwość powstania przychodu (w tym zachowania lub zabezpieczenia przychodów).

Przepis ten konstytuuje więc zasadę, stosownie do której pomiędzy kosztem podatkowym oraz przychodami podatnika musi wystąpić związek przyczynowo-skutkowy. Należy przy tym zaznaczyć, że sam fakt, iż określony wydatek nie został wymieniony w art. 23 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zawierającym katalog wydatków nie uznawanych za koszty uzyskania przychodów, nie może przesądzać o możliwości uwzględnienia tego wydatku przy ustalaniu podstawy opodatkowania. Konieczne jest również wykazanie związku ponoszonych kosztów z uzyskiwanymi przychodami.

Kosztem uzyskania przychodów będzie zatem taki koszt, który spełnia łącznie następujące warunki:

- został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika,
- jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
- poniesiony został w celu uzyskania przychodów, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów,
- został właściwie udokumentowany,
- nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 23 ust. 1 ww. ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Należy przy tym zauważyć, że definicja sformułowana przez ustawodawcę ma charakter ogólny. Z tego względu, każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów. W pozostałych przypadkach, należy zaś zbadać istnienie związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu a powstaniem przychodu lub realną szansą powstania przychodów podatkowych, bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania.

W oparciu o kryterium stopnia tego powiązania, ustawodawca wyróżnia koszty podatkowe bezpośrednio związane z przychodami, których poniesienie przekłada się wprost na uzyskanie konkretnych przychodów (możliwe jest ustalenie, w jakim okresie i w jakiej wysokości powstał związany z nimi przychód) oraz inne niż bezpośrednio związane z przychodami, których nie można w taki sposób przypisać do określonych przychodów, ale są racjonalnie uzasadnione, jako prowadzące do ich osiągnięcia (tzw. koszty pośrednie).

Podkreślenia wymaga, że o tym co jest celowe i potrzebne, czyli racjonalnie uzasadnione w ramach najmu, decyduje podatnik, a nie organ podatkowy. Na podatniku spoczywa jednak obowiązek wykazania związku poniesionych kosztów oraz okoliczności, że ich poniesienie ma wpływ na wysokość osiągniętych przychodów, zwłaszcza w sytuacji wystąpienia sporu w tej kwestii. Jest to zgodne z zasadą, że ciężar udowodnienia spoczywa na osobie, która z określonych faktów wywodzi skutki prawne.

W myśl art. 22 ust. 8 ww. ustawy, kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z art. 22a-22o, z uwzględnieniem art. 23.

W myśl art. 22a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 22c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością – o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 23a pkt 1, zwane środkami trwałymi.

Stosownie do treści art. 22b ust. 1 pkt 1 ww. ustawy, amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 22c, nabyte od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego – o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 23a pkt 1, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Stosownie do treści art. 22f ust. 1 cytowanej ustawy podatnicy, z wyjątkiem tych, którzy ze względu na ogłoszoną upadłość nie prowadzą działalności gospodarczej, dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 22a ust. 1 i ust. 2 pkt 1-3 oraz w art. 22b.

Zgodnie z art. 22d ust. 2 ww. ustawy, składniki majątku, o których mowa w art. 22a-22c, z wyłączeniem składników wymienionych w ust. 1, wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 22n, najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 4.

Należy wskazać, iż podatnik, który podejmie decyzję o amortyzowaniu przedmiotu najmu, musi ustalić jego wartość początkową.

Zasady ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych określone zostały w art. 22g ww. ustawy.

Przepis artykułu 22g ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2-18, uważa się w razie odpłatnego nabycia - cenę ich nabycia.

Jednakże nie bez znaczenia jest moment poniesienia przez podatników wydatków związanych z zakupem środka trwałego lub wartości niematerialnych i prawnych.

Zaznaczyć bowiem należy, że zgodnie z art. 22g ust. 3 ww. ustawy, za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

Należy zatem zauważyć, że katalog kosztów związanych z zakupem, który prawodawca umieścił w ww. regulacji, ma charakter otwarty, tj. wymienia on jedynie przykładowe koszty, które mogą powiększać kwotę należną zbywcy, na co

wskazuje użycie w tym przepisie sformułowania „w szczególności”. Dodatkowo, mając na uwadze fakt, że w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nie występuje definicja legalna pojęcia kosztów związanych z zakupem, należy to sformułowanie odczytywać według jego powszechnego znaczenia, tj. będzie tutaj chodziło o takie koszty, których poniesienie uwarunkowane jest w sposób bezpośredni z planowanym/dokonanym zakupem.

Nie ulega więc wątpliwości, że elementami składającymi się na cenę nabycia jest także ubezpieczenie na życie, opłacane w związku z zaciągniętym kredytem na zakup lokalu mieszkalnego, ponieważ Wnioskodawczyni nie musiałaby ponosić tych wydatków, gdyby nie dokonała zakupu lokalu mieszkalnego przeznaczonego na wynajem.

Zatem w niniejszej sprawie, wszystkie wydatki związane z zakupem lokalu mieszkalnego, wykorzystywanego na potrzeby najmu poniesione przez Wnioskodawczynię do dnia przekazania środka trwałego do używania (w tym związane z kredytem ubezpieczenie na życie) – są składnikami wartości początkowej i nie stanowią kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio, lecz zwiększają wartość początkową tych składników i stanowią koszty uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne.

Mając powyższe na uwadze należy uznać, że skoro nabyty przez Wnioskodawczynię lokal mieszkalny został przeznaczony na wynajem, to dodatkowe (obowiązkowe) wydatki na ubezpieczenie na życie Wnioskodawczyni (kredytobiorcy) – w sytuacji, gdy ich poniesienie nierozzerwalnie związane było z zaciągniętym kredytem – spełniają przesłanki, o których mowa w art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i mogą stanowić koszty uzyskania przychodu z najmu mieszkania, jednakże:

- koszty ubezpieczenia na życie wynikające z umowy kredytowej poniesione przed oddaniem przedmiotowego lokalu mieszkalnego do użytkowania powiększają wartość początkową tego środka trwałego, zgodnie z art. 22g ust. 1 i 3 ww. ustawy i podlegać mogą zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu z najmu tego lokalu poprzez odpisy amortyzacyjne, dokonywane od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek ten został wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- koszty ubezpieczenia na życie poniesione po oddaniu tego składnika majątku do użytkowania podlegają bezpośredniemu zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu z najmu w momencie ich zapłaty.

Odnosząc się natomiast do kwestii zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów opłat eksploatacyjnych, tj. za gaz oraz energię elektryczną zużywane w wynajmowanych mieszkaniach wskazać należy, że – o ile wydatki te zostaną właściwie udokumentowane – jako spełniające kryteria określone w art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, mogą stanowić koszty podatkowe w dacie ich poniesienia. Rozstrzygając tę kwestię należy brać pod uwagę ogólne zasady potrącania kosztów uregulowane w art. 22 ust. 4 ww. ustawy.

Stosownie do treści art. 22 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – koszty uzyskania przychodów są potrącane tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione, z zastrzeżeniem ust. 5, 6 i 10. Przy metodzie tej nie ma znaczenia okres, którego koszt dotyczy, lecz okres, w którym został on poniesiony. Tym samym dla zaliczenia danego kosztu do kosztów podatkowych danego roku podatkowego istotny jest moment, w którym koszt został poniesiony.

Zgodnie z przyjętą linią orzecznictwa sądowego w zakresie kosztów z „najmu prywatnego” wykładnia językowa użytego sformułowania „koszty poniesione”

wskazuje na czas dokonany, co oznacza, że chodzi tu o taki stan, w którym nastąpiło obciążenie kosztem nie tylko w sensie ewidencyjnym, ale w znaczeniu realnym, a więc w faktycznym poniesieniu wydatku. Koszt poniesiony to koszt faktycznie zrealizowany – wydatek w znaczeniu kasowym. Zatem wydatek można zaliczyć do kosztów podatkowych w momencie dokonania zapłaty. Koszt jest więc związany z wydatkiem.

Wykładnia taka ma swoje uzasadnienie w całościowej analizie przepisów dotyczących sposobu ustalania dochodu z najmu prowadzonego poza działalnością gospodarczą. I tak jak wynika z art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodami, m.in. z najmu są otrzymane lub pozostawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Powyższe uregulowanie oznacza, że przychodem z najmu nie jest przychód należny, lecz przychód otrzymany lub postawiony podatnikowi do dyspozycji. Skoro zatem tak, to nieracjonalnym byłoby, gdyby kosztem uzyskania przychodu mógł być koszt inny niż faktycznie przez podatnika poniesiony czyli zapłacony. Inaczej kształtuje się natomiast sytuacja osób prowadzących działalność gospodarczą. Dla takich podatników, zgodnie z art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodem są kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane. Z tej też przyczyny ustawodawca zezwolił tymże podatnikom na szczególne zasady potrącania kosztów.

Wskazać w związku z tym należy, że dla zaliczenia danego wydatku do kosztów podatkowych danego roku podatkowego istotny jest moment, w którym koszt został poniesiony, czyli dzień zapłaty za fakturę (rachunek), tym bardziej, że sama faktura nie dokumentuje poniesienia wydatku, lecz jego wysokość. Zatem poniesione przez Wnioskodawczynię opłaty za energię elektryczną i gaz (w tym za zawyżoną fakturę za gaz) należy ująć w kosztach podatkowych pod datą zapłaty konkretnej faktury (rachunku) za dany okres.

Mając na uwadze powyższe przyjąć należy, że podstawą do zaliczenia analizowanych wydatków do kosztów uzyskania przychodów są dowody zapłaty. Nie można w związku z tym zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawczyni, zgodnie z którym wystarczającymi dokumentami potwierdzającymi poniesienie wydatków są rachunki lub faktury bez dowodów potwierdzających ich poniesienie (opłacenie).

Reasumując:

1. Wydatki poniesione przez Wnioskodawczynię na ubezpieczenie na życie, w związku z zaciągniętym kredytem na zakup lokalu mieszkalnego przeznaczonego na wynajem mogą stanowić koszty uzyskania przychodu ze źródła jakim jest najem, jednakże:

1. koszty ubezpieczenia na życie wynikające z umowy kredytowej poniesione przed oddaniem przedmiotowego lokalu mieszkalnego do użytkowania powiększają wartość początkową tego środka trwałego, zgodnie z art. 22g ust. 1 i 3 ww. ustawy i podlegać mogą zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu z najmu tego lokalu poprzez odpisy amortyzacyjne, dokonywane od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek ten został wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
2. koszty ubezpieczenia na życie poniesione po oddaniu tego składnika majątku do użytkowania podlegają bezpośredniemu zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu z najmu w momencie ich zapłaty.

2. Opłaty wynikające z faktur za gaz/energię dotyczących wynajmowanych przez Wnioskodawczynię lokali mieszkalnych mogą stanowić koszty uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia (zapłaty).
3. Dokumentami potwierdzającymi poniesienie wydatków, w przypadku najmu prywatnego, są dowody wpłat. Zatem wszelkie wydatki związane z eksploatacją wynajmowanych lokali mieszkalnych (np. opłaty za gaz, energię) Wnioskodawczyni w kosztach uzyskania przychodów powinna ująć w dacie ich poniesienia (zapłaty).

Wskazać przy tym należy, że zasadność zaliczenia wskazanych we wniosku wydatków do kosztów uzyskania przychodów z tytułu najmu może zostać zweryfikowana w toku ewentualnego postępowania podatkowego prowadzonego przez uprawniony organ podatkowy.

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 któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona interpretacja traci swoją aktualność.

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 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. poz. 2193), 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 w Gliwicach, ul. Prymasa Stefana Wyszyńskiego 2, 44-100 Gliwice, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.) 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).

Jednocześnie, zgodnie 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.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.