

KAZUS Nr 21

Skarga do WSA na interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaną przez MF

Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANU FAKTYCZNEGO

Spółdzielnia Mieszkaniowa wystąpiła do **Dyrektora Biura Krajowej Informacji Skarbowej** z wnioskiem o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego – art.15 ust.1 w zw. z art.16 ust.1 pkt 9 lit. a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54 poz. 654 ze zm.), powoływanej dalej jako: „u.p.d.o.p.”. Podała, że posiada w swoich zasobach budynki mieszkalne przyjęte na stan środków trwałych oraz lokale użytkowe wynajmowane na podstawie umowy najmu. Zgodnie z przepisami art. 6 ust. 2 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych z dnia 15 grudnia 2000 r. (Dz. U. z 2003 r. Nr 119 poz. 1116 ze zm.), powoływanej dalej jako: „u.s.m.”, wartość środków trwałych sfinansowanych funduszami spółdzielni, umarza się w ciężar tych funduszy. Zgodnie z art. 6 ust. 3 u.s.m. spółdzielnia tworzy fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych. Odpis na ten fundusz obciąża koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Zasobami mieszkaniowymi są budynki mieszkalne oraz budynki użytkowe wraz z infrastrukturą towarzyszącą sfinansowane z funduszy własnych spółdzielni. Tworzony fundusz remontowy ma finansować remonty, które umożliwiają utrzymanie zasobów mieszkaniowych w zadowalającym stanie technicznym. Obowiązek świadczenia na fundusz dotyczy członków Spółdzielni, właścicieli lokali niebędących członkami Spółdzielni oraz osób niebędących członkami Spółdzielni, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu. Spółdzielnia wyraziła pogląd, że odpis stanowi koszt uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1 w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p., również w tej części, która dotyczy lokali użytkowych.

Podatnik: *Spółdzielnia Mieszkaniowa*
Organ właściwy do wydawania interpretacji:
Dyrektor Biura Krajowej Informacji Skarbowej

Przedmiot wniosku:
udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego – art.15 ust.1 w zw. z art.16 ust.1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p.

Stan faktyczny i prawny:

- *podatnik posiada w swoich zasobach budynki mieszkalne przyjęte na stan środków trwałych oraz lokale użytkowe wynajmowane na podstawie umowy najmu;*
- *wartość środków trwałych sfinansowanych funduszami spółdzielni, umarza się w ciężar tych funduszy;*
- *spółdzielnia tworzy fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych; odpis na ten fundusz obciąża koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi;*
- *zasobami mieszkaniowymi są budynki mieszkalne oraz budynki użytkowe wraz z infrastrukturą towarzyszącą sfinansowane z funduszy własnych spółdzielni;*
- *tworzony fundusz remontowy ma finansować remonty, które umożliwiają utrzymanie zasobów mieszkaniowych w zadowalającym stanie technicznym;*
- *obowiązek świadczenia na fundusz dotyczy członków Spółdzielni, właścicieli lokali niebędących członkami Spółdzielni oraz osób niebędących członkami Spółdzielni, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu;*

Istotne przepisy: *art. 6 ust. 2 i 3 u.s.m.*

Stanowisko podatnika:
odpis stanowi koszt uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1 w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p., również w tej części, która dotyczy lokali użytkowych;

Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANOWISKA ORGANU**Treść interpretacji podatkowej**

Organ podatkowy uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji podatkowej

Wskazał, że warunkiem zaliczenia odpisów (wpłat) na dany fundusz do kosztów uzyskania przychodów jest: po pierwsze, aby obowiązek (możliwość) utworzenia funduszu wynikał z innej niż ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych ustawy, po drugie: w „innej” ustawie musi znaleźć się zapis, że odpisy (wplaty) na konkretny fundusz mogą być zaliczone w ciężar kosztów. Dla oceny, czy objęte zakresem wniosku odpisy od lokali użytkowych stanowią koszt podatkowy w rozumieniu art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p. niezbędne jest ustalenie, czy pojęcie zasobów mieszkaniowych – jako przedmiotu, w odniesieniu do którego tworzony jest fundusz remontowy – zawiera w sobie kategorię lokali użytkowych.

Na gruncie ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych można przyjąć, że do zasobów mieszkaniowych zalicza ona również lokale użytkowe. Regulacje ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych nie stanowią jednak przepisów podatkowych. Organ odwołał się w związku z tym do pojęcia zasobów mieszkaniowych, wynikającego z art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. i wywiódł, że funkcjonujące w ustawie podatkowej pojęcie zasobów mieszkaniowych nie pokrywa się z zakresem tego pojęcia funkcjonującym w ramach ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych.

Stanowisko **Dyrektora KIS:**

– *warunkiem nr 1 zaliczenia odpisów (wpłat) na dany fundusz do kosztów uzyskania przychodów jest to, aby obowiązek (możliwość) utworzenia funduszu wynikał z innej niż ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych ustawy;*

– *warunkiem nr 1 zaliczenia odpisów (wpłat) na dany fundusz do kosztów uzyskania przychodów jest to, aby w „innej” ustawie znalazł się zapis, że odpisy (wplaty) na konkretny fundusz mogą być zaliczone w ciężar kosztów;*

– *dla oceny, czy objęte zakresem wniosku odpisy od lokali użytkowych stanowią koszt podatkowy w rozumieniu art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p. niezbędne byłoby, aby pojęcie zasobów mieszkaniowych – jako przedmiotu, w odniesieniu do którego tworzony jest fundusz remontowy – zawierało kategorię lokali użytkowych.*

– *choć można przyjąć, że u.s.m. zalicza do zasobów mieszkaniowych również lokale użytkowe, to jednak regulacje u.s.m. nie stanowią przepisów podatkowych.*

– *funkcjonujące w ustawie podatkowej pojęcie zasobów mieszkaniowych nie pokrywa się z zakresem tego pojęcia funkcjonującym w ramach u.s.m.;*

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych brak jest wprawdzie legalnej definicji tego pojęcia, ale na potrzeby tego aktu prawnego należy przyjąć, iż zasoby mieszkaniowe to wyłącznie lokale mieszkalne oraz tzw. pomieszczenia pozostałe i urządzenia wchodzące w skład budynku mieszkalnego lub znajdujące się poza nim, których istnienie jest niezbędne do prawidłowego korzystania z mieszkań przez mieszkańców, a także ułatwiające im dostęp do budynku mieszkalnego oraz zapewniające sprawne jego funkcjonowanie/administrowanie (piwnice, kotłownie, klatki schodowe). Reasumując, lokale użytkowe (bez względu na strukturę własności) nie wchodzi w skład zasobów mieszkaniowych w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a tym samym brak jest podstaw do uznawania, na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p., za koszt podatkowy gospodarki zasobami mieszkaniowymi odpisów na fundusz remontowy w części dotyczącej tego właśnie rodzaju lokali. Organ nie znalazł podstaw do zmiany interpretacji po wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa.

– w u.p.d.o.p. brak jest legalnej definicji tego pojęcia, ale na potrzeby tego aktu prawnego należy przyjąć, iż zasoby mieszkaniowe to wyłącznie lokale mieszkalne oraz tzw. pomieszczenia pozostałe i urządzenia wchodzące w skład budynku mieszkalnego lub znajdujące się poza nim, których istnienie jest niezbędne do prawidłowego korzystania z mieszkań przez mieszkańców, a także ułatwiające im dostęp do budynku mieszkalnego oraz zapewniające sprawne jego funkcjonowanie/administrowanie (piwnice, kotłownie, klatki schodowe);

– lokale użytkowe (bez względu na strukturę własności) nie wchodzi w skład zasobów mieszkaniowych w rozumieniu u.p.d.o.p., a tym samym brak jest podstaw do uznawania, na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p., za koszt podatkowy gospodarki zasobami mieszkaniowymi odpisów na fundusz remontowy w części dotyczącej tego właśnie rodzaju lokali.

Naruszone przepisy:

– art. 15 ust. 1 w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p. w zw. z art. 6 ust. 3 u.s.m.

– art. 121 § 1 w zw. z art. 14h o.p.

Polecenie

Proszę sporządzić skargę do wojewódzkiego sądu administracyjnego na tę interpretację.

Podstawa prawna:

art. 3 § 2 pkt 4a, 50 § 1, 52 § 3, 53 § 2, 54 § 1 p.p.s.a.

Wnioski:

– uwzględnienie skargi i uchylenie zaskarżonej interpretacji;
– o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

OPRACOWANIE AUTORSKIE

Warszawa, dnia **15 maja 2017 r.**

**Wojewódzki Sąd Administracyjny
w Warszawie**

ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa

za pośrednictwem

**Dyrektora Biura
Krajowej Informacji Skarbowej**

ul. Teodora Sixta 17
43-300 Bielsko-Biała

Strona Skarżąca:

Spółdzielnia Mieszkaniowa X

ul. Dolna 7, 00-009 Warszawa

NIP *fikcyjny*

Reprezentowana przez doradcę podatkowego:

Jana Kowalskiego

Nr wpisu na listę doradców podatkowych *fikcyjny*

adres do doręczeń:

Kancelaria Doradcy Podatkowego

Jan Kowalski

ul. Warzywna 10/5,

00-000 Warszawa

Organ, którego działanie jest przedmiotem skargi:

Dyrektora Biura Krajowej Informacji Skarbowej

ul. Teodora Sixta 17

43-300 Bielsko-Biała

Sygn. sprawy: IBPP2.4512.156.2013.1.PR

SKARGA DO WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO na interpretację indywidualną

Na podstawie art. 3 § 2 pkt 4a, art. 50 § 1, art. 52 § 3, art. 53 § 2, art. 54 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2014, poz. 718, z późn. zm.), działając w imieniu i na rzecz strony skarżącej, w oparciu o załączone pełnomocnictwo, zaskarżam w całości interpretację indywidualną z dnia **21 kwietnia 2017 r.** wydaną przez **Dyrektora Biura Krajowej Informacji Skarbowej** w sprawie w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, doręczoną stronie skarżącej w dniu **25 kwietnia 2017 r.**

Zaskarżonej interpretacji indywidualnej zarzucam:

- naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, które miało wpływ na wynik sprawy, w szczególności art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (tj. Dz. U. z 2011 r. Nr 21, poz. 397 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.) w zw. z art. 6 ust. 3 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych z dnia 15 grudnia 2000 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 ze zm.; dalej: u.s.m.) poprzez przyjęcie, że lokale użytkowe nie należą do zasobów mieszkaniowych spółdzielni mieszkaniowej, pomimo że obowiązek świadczenia na fundusz dotyczy członków spółdzielni będących właścicielami lokali oraz osób nie będących członkami.
- naruszenia przepisów postępowania przez niewłaściwe zastosowanie które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, w szczególności art. 121 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (Dz. U...; dalej: o.p.) w zw. z art. 14h o.p., poprzez nieuwzględnienie w wydanej interpretacji indywidualnej orzecznictwa sądów administracyjnych, a tym samym prowadzenie postępowania w sposób niebudzący zaufania do organu podatkowego.

Mając na uwadze powyższe zarzuty wobec interpretacji indywidualnej wnoszę o:

- uwzględnienie skargi oraz uchylenie interpretacji indywidualnej,
- zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, od organu na rzecz strony skarżącej według norm przepisanych.

UZASADNIENIE

Pismem z dnia **1 kwietnia 2017 r.** [wpływ do organu: **3 kwietnia 2017 r.**] Skarżący skierował do **Dyrektora Biura Krajowej Informacji Skarbowej** wnioski o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

W dniu **21 kwietnia 2017 r.** **Dyrektor Biura Krajowej Informacji Skarbowej** wydał w przedmiotowej sprawie interpretację indywidualną nr X/Y, w której zawarł warunkowe stanowisko wobec przedłożonego przez Skarżącego stanu faktycznego [Skarżącemu doręczono interpretację indywidualną dnia **25 kwietnia 2017 r.**].

Nie zgadzając się powyższym, Skarżący pismem z dnia **27 kwietnia 2017 r.** skierował do Dyrektora Biura Krajowej Informacji Skarbowej wezwanie do usunięcia naruszenia prawa.

W odpowiedzi z dnia **8 maja 2017 r.** **Dyrektor Biura Krajowej Informacji Skarbowej** skierował do Skarżącego odpowiedź na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, w którym stwierdził brak podstaw do zmiany przedmiotowej interpretacji indywidualnej.

W zaskarżonej interpretacji organ podatkowy wskazał, że warunkiem zaliczenia odpisów (wpłat) na dany fundusz do kosztów uzyskania przychodów jest: po pierwsze, aby obowiązek (możliwość) utworzenia funduszu wynikał z innej niż ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych ustawy, po drugie: w „innej” ustawie musi znaleźć się zapis, że odpisy (wpłaty) na konkretny fundusz mogą być zaliczone w ciężar kosztów. Dla oceny, czy objęte

zakresem wniosku odpisy od lokali użytkowych stanowią koszt podatkowy w rozumieniu art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p. niezbędne jest ustalenie, czy pojęcie zasobów mieszkaniowych – jako przedmiotu, w odniesieniu do którego tworzony jest fundusz remontowy – zawiera w sobie kategorię lokali użytkowych. Na gruncie ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych można przyjąć, że do zasobów mieszkaniowych zalicza ona również lokale użytkowe. Regulacje ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych nie stanowią jednak przepisów podatkowych. Organ odwołał się w związku z tym do pojęcia zasobów mieszkaniowych, wynikającego z art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. i wywiódł, że funkcjonujące w ustawie podatkowej pojęcie zasobów mieszkaniowych nie pokrywa się z zakresem tego pojęcia funkcjonującym w ramach ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych brak jest wprawdzie legalnej definicji tego pojęcia, ale na potrzeby tego aktu prawnego należy przyjąć, iż zasoby mieszkaniowe to wyłącznie lokale mieszkalne oraz tzw. pomieszczenia pozostałe i urządzenia wchodzące w skład budynku mieszkalnego lub znajdujące się poza nim, których istnienie jest niezbędne do prawidłowego korzystania z mieszkań przez mieszkańców, a także ułatwiające im dostęp do budynku mieszkalnego oraz zapewniające sprawne jego funkcjonowanie/administrowanie (piwnice, kotłownie, klatki schodowe). Reasumując, lokale użytkowe (bez względu na strukturę własności) nie wchodzi w skład zasobów mieszkaniowych w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a tym samym brak jest podstaw do uznawania, na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p., za koszt podatkowy gospodarki zasobami mieszkaniowymi odpisów na fundusz remontowy w części dotyczącej tego właśnie rodzaju lokali. W ocenie Skarżącego nie sposób zgodzić się z konkluzją organu zawartą w zaskarżonej interpretacji.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p..

Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów i wpłat na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika. Kosztem uzyskania przychodów są jednak podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy.

O odpisach i wpłatach na fundusze, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p. w odniesieniu do spółdzielni mieszkaniowych - w zakresie tworzenia funduszy na remonty zasobów mieszkaniowych – stanowi art. 6 ust. 3 u.s.m.

Stosownie do treści art. 6 ust. 3 u.s.m. Spółdzielnia tworzy fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych. Odpisy na ten fundusz obciążają koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Obowiązek świadczenia na fundusz dotyczy członków spółdzielni, właścicieli lokali niebędących członkami spółdzielni oraz osób niebędących członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze własnościowe prawa do lokali.

Użyte w art. 6 ust. 3 u.s.m. pojęcie „zasoby mieszkaniowe” może sugerować, że odpisy na fundusz remontowy dotyczą tylko lokali mieszkalnych. Jednak taka wykładnia przywołanego przepisu zasadza się tylko na jego literalnym brzmieniu, bez uwzględnienia pozostałych przepisów ustawy, a także celu tej regulacji prawnej.

Na podstawie odwołania się w treści art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p. do postanowień odrębnych ustaw, do których zaliczyć należy art. 6 ust. 3 u.s.m., oba wymienione przepisy tworzą normę prawa podatkowego, z której wynika, że odpisy na fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych w spółdzielniach mieszkaniowych stanowią koszt uzyskania przychodu spółdzielni.

Spółdzielnia mieszkaniowa nie prowadzi działalności gospodarczej w interesie swych członków, ale jej celem jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych członków spółdzielni (art. 1 ust. 1 u.s.m.). W ramach tak oznaczonego celu przedmiotem działalności spółdzielni mieszkaniowych może być, poza budowaniem lokali i budynków na cele stricte mieszkaniowe, również budowanie i nabywanie lokali o innym przeznaczeniu (art. 1 ust. 2 pkt 2 i 5 u.s.m.). Omawiana ustawa posługuje się zresztą pojęciem lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego (art. 2 ust. 1 u.s.m.). Z art. 6 ust. 3 u.s.m. wynika, że obowiązek świadczenia na fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych dotyczy członków spółdzielni, właścicieli lokali niebędących członkami spółdzielni oraz osób niebędących członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali. W przepisie tym ustawodawca posługuje się terminem „lokal”, a nie „lokal mieszkalny”. W myśl zaś art. 2 ust. 1 u.s.m., lokalem jest zarówno lokal mieszkalny jak też lokal o innym przeznaczeniu – a zatem również lokal użytkowy. Jeżeli obowiązek świadczenia na fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych obciążą również właścicieli lokali użytkowych (a zatem o charakterze innym, niż stricte mieszkaniowy), to należy przyjąć, że fundusz ten obejmuje również odpisy na lokale użytkowe. Skoro wymienione przepisy u.s.m. umożliwiają dokonywanie odpisów i wpłat na fundusz remontowy także w odniesieniu do lokali użytkowych, to należy w konsekwencji przyjąć, że stanowią one koszt uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p. w zw. z art. 6 ust. 3 u.s.m.

Reasumując, pojęcie «lokalu użytkowego» zawiera się w zakresie pojęciowym «zasobów mieszkaniowych» w rozumieniu art. 6 ust. 3 u.s.m., a w konsekwencji odpisy na fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych, dokonywane od lokali użytkowych, stanowią koszt uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p. w zw. z art. 6 ust. 3 u.s.m.

Takie też stanowisko i rozumienie w omawianej kwestii przedstawił WSA we Wrocławiu w wyrokach z 30 sierpnia 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 662/10 oraz z 12 października 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 1103/11, NSA w wyroku z 4 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2581/11, wskazując, że pojęcie „lokalu użytkowego” zawiera się w zakresie pojęciowym „zasobów mieszkaniowych”.

W kontekście art. 14c § 2 oraz art. 120 § 1 i art. 121 § 1 w związku z art. 14h o.p., Skarżący stoi na stanowisku, iż organ podatkowy wydając zaskarżoną interpretację naruszył zasadę legalizmu oraz zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie, bowiem rozstrzygnięcie spraw, w wyniku którego następuje naruszenie jedności oraz spójności interpretacyjnej prawa podatkowego, przekłada się na brak zaufania podatnika do prowadzonego w jego sprawie postępowania podatkowego. Stan ten jest dowodem naruszenia zasady zaufania do organów podatkowych, pozostając w sprzeczności m.in. z normą art. 121 § 1 o.p.

Powyższe stanowisko o skutkach naruszenia art. 121 § 1 o.p. uzyskuje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, w tym m.in.: wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 stycznia 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 1916/08. Wskazał on, iż: „Skoro więc organ wydający interpretację indywidualne może w ramach

działania ex officio zmienić wydaną już uprzednio interpretację z racji stwierdzenia jej wadliwości w świetle orzecznictwa sądowego, to tym bardziej ma obowiązek dokonywać analizy tego orzecznictwa w postępowaniu zmierzającym do wydania takiej interpretacji, a zwłaszcza w przypadku, gdy na takowe orzecznictwo powołuje się osoba składająca wniosek o jej wydanie. Nie można bowiem przyjęc takiej wykładni powyższych przepisów, że z jednej strony ustawodawca nie nakłada na organ wydający interpretacje indywidualne obowiązku analizowania orzecznictwa zapadłego w innych sprawach dotyczącego analogicznych sytuacji prawnopodatkowych, a z drugiej strony przyjmuje jednocześnie, że pominięcie takiego orzecznictwa może być przyczyną zmiany tak wydanej interpretacji. Obowiązujący od dnia 1 lipca 2007 r. art. 14e § 1 o.p. wychodzi poza zasadę związania wyrokiem tylko w sprawie, w której on zapadł i nadaje orzecznictwu sądów administracyjnych walor normatywny także w stosunku do innych indywidualnych spraw załatwianych w drodze interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacji indywidualnych). Od tej daty orzecznictwo to stało się istotnym miernikiem legalności wydawanych interpretacji indywidualnych. Jego nieuzasadnione zaś pomijanie narusza wyrażoną w art. 121 § 1 o.p. zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych i może skutkować w ramach kontroli sądowoadministracyjnej uchyleciem interpretacji indywidualnej z tej przyczyny.”

Mając na względzie powyższe skarga jest w pełni zasadna i strona skarżąca wnosi jak na wstępie.

Za stronę skarżącą

Doradca podatkowy

Jan Kowalski

Nr wpisu fikcyjny

Podpis

Załączniki:

1. oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 PLN;
2. odpis z Krajowego Rejestru Sądowego;
3. odpis skargi wraz z załącznikami;
4. dowód uiszczenia wpisu stałego w wysokości 200 PLN;
5. kopia wezwania organu podatkowego do usunięcia naruszenia prawa wraz z dowodem jego doręczenia do właściwego organu podatkowego.

OPRACOWANIE REDAKCYJNE WERSJA PEŁNA

miejsowość, data (*fikcyjna, ale z uwzględnieniem treści kazusu*)

Wojewódzki Sąd Administracyjny

w ...

... adres

za pośrednictwem

Dyrektora Biura

Krajowej Informacji Skarbowej

ul. Teodora Sixta 17

43-300 Bielsko-Biała

Strona skarżąca:

... imię, nazwisko

... siedziba

... NIP

Reprezentowana przez doradcę podatkowego:

... imię, nazwisko doradcy podatkowego

... nr wpisu na listę doradców podatkowych

... adres kancelarii

Organ, którego działanie jest przedmiotem skargi: ...

Dyrektor Biura

Krajowej Informacji Skarbowej

... adres

Sygn. sprawy: ...

SKARGA**DO WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO****na interpretację podatkową**

I. Na podstawie art. 3 § 2 pkt 4a, art. 50 § 1, art. 52 § 3, art. 53 § 2, art. 54 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2014, poz. 718, z późn. zm.), działając w imieniu i na rzecz strony skarżącej, w oparciu o załączone pełnomocnictwo, zaskarżam w całości interpretację indywidualną z dnia **21 kwietnia 2017 r.** wydaną przez **Dyrektora Biura Krajowej Informacji Skarbowej** w sprawie w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, doręczoną stronie skarżącej w dniu **25 kwietnia 2017 r.**

II. Zaskarżonej interpretacji indywidualnej zarzucam:

- **naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, które miało wpływ na wynik sprawy, w szczególności art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych** z dnia 15 lutego 1992 r. (tj. Dz. U. z 2011 r. Nr 21, poz. 397 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.) w zw. z art. 6 ust. 3 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych z dnia 15 grudnia 2000 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 ze zm.; dalej: u.s.m.) poprzez przyjęcie, że lokale użytkowe nie należą do zasobów mieszkaniowych spółdzielni mieszkaniowej, pomimo że obowiązek świadczenia na fundusz dotyczy członków spółdzielni będących właścicielami lokali oraz osób nie będących członkami.
- **naruszenia przepisów postępowania przez niewłaściwe zastosowanie które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, w szczególności art. 121 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa** (Dz. U...; dalej: o.p.) w zw. z art. 14h o.p., poprzez nieuwzględnienie w wydanej interpretacji indywidualnej orzecznictwa sądów administracyjnych, a tym samym prowadzenie postępowania w sposób niebudzący zaufania do organu podatkowego.

III. Mając na uwadze powyższe wnoszę o:

- **uwzględnienie skargi i uchylenie zaskarżonej interpretacji,**
- **o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.**

UZASADNIENIE

I. STAN FAKTYCZNY oraz STANOWISKO PRAWNE ORGANU

Pismem z dnia ... Skarżący skierował do **Dyrektora Biura Krajowej Informacji Skarbowej**, wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

W dniu ... **Dyrektora Biura Krajowej Informacji Skarbowej** wydał w przedmiotowej sprawie interpretację indywidualną nr ..., w której zawarł warunkowe stanowisko wobec przedłożonego przez Skarżącego stanu faktycznego.

Nie zgadzając się powyższym, Skarżący pismem z dnia ... skierował do **Dyrektora Biura Krajowej Informacji Skarbowej** wezwanie do usunięcia naruszenia prawa.

W odpowiedzi z dnia ... **Dyrektora Biura Krajowej Informacji Skarbowej** skierował do Skarżącego odpowiedź na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, w którym stwierdziła brak podstaw do zmiany przedmiotowej interpretacji indywidualnej.

II STANOWISKO PRAWNE STRONY SKARŻĄCEJ

Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p..

Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów i wpłat na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika. Kosztem uzyskania przychodów są jednak podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy.

O odpisach i wpłatach na fundusze, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p. w odniesieniu do spółdzielni mieszkaniowych – w zakresie tworzenia funduszy na remonty zasobów mieszkaniowych – stanowi art. 6 ust. 3 u.s.m.

Stosownie do treści art. 6 ust. 3 u.s.m. Spółdzielnia tworzy fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych. Odpisy na ten fundusz obciążają koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Obowiązek świadczenia na fundusz dotyczy członków spółdzielni, właścicieli lokali niebędących członkami spółdzielni oraz osób niebędących członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze własnościowe prawa do lokali.

Użyte w art. 6 ust. 3 u.s.m. pojęcie „zasoby mieszkaniowe” może sugerować, że odpisy na fundusz remontowy dotyczą tylko lokali mieszkalnych. Jednak taka wykładnia przywołanego przepisu zasada się tylko na jego literalnym brzmieniu, bez uwzględnienia pozostałych przepisów ustawy, a także celu tej regulacji prawnej.

Na podstawie odwołania się w treści art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p. do postanowień odrębnych ustaw, do których zaliczyć należy art. 6 ust. 3 u.s.m., oba wymienione przepisy tworzą normę prawa podatkowego, z której wynika, że odpisy na fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych w spółdzielniach mieszkaniowych stanowią koszt uzyskania przychodu spółdzielni.

Spółdzielnia mieszkaniowa nie prowadzi działalności gospodarczej w interesie swych członków, ale jej celem jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych członków spółdzielni (art. 1 ust. 1 u.s.m.). W ramach tak oznaczonego celu przedmiotem działalności spółdzielni mieszkaniowych może być, poza budowaniem lokali i budynków na cele stricte mieszkaniowe, również budowanie i nabywanie lokali o innym przeznaczeniu (art. 1 ust. 2 pkt 2 i 5 u.s.m.). Omawiana ustawa posługuje się zresztą pojęciem lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego (art. 2 ust. 1 u.s.m.). Z art. 6 ust. 3 u.s.m. wynika, że obowiązek świadczenia na fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych dotyczy członków spółdzielni, właścicieli lokali niebędących członkami spółdzielni oraz osób niebędących członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali. W przepisie tym ustawodawca posługuje się terminem „lokal”, a nie „lokal mieszkalny”. W myśl zaś art. 2 ust. 1 u.s.m., lokalem jest zarówno lokal mieszkalny jak też lokal o innym przeznaczeniu – a zatem również lokal użytkowy. Jeżeli obowiązek świadczenia na fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych obciążą również właścicieli lokali użytkowych (a zatem o charakterze innym, niż stricte mieszkaniowy), to należy przyjąć, że fundusz ten obejmuje również odpisy na lokale użytkowe. Skoro wymienione przepisy u.s.m. umożliwiają dokonywanie odpisów i wpłat na fundusz remontowy także w odniesieniu do lokali użytkowych, to należy w konsekwencji przyjąć, że stanowią one koszt uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p. w zw. z art. 6 ust. 3 u.s.m..

Reasumując, pojęcie „lokalu użytkowego” zawiera się w zakresie pojęciowym „zasobów mieszkaniowych” w rozumieniu art. 6 ust. 3 u.s.m., a w konsekwencji odpisy na fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych, dokonywane od lokali użytkowych, stanowią koszt uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p. w zw. z art. 6 ust. 3 u.s.m.

Za stronę skarżącą

Doradca podatkowy

Jan Kowalski

Nr wpisu *fikcyjny*

Podpis

Załączniki:

1. oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 PLN;
2. odpis z Krajowego Rejestru Sądowego;
3. odpis skargi wraz z załącznikami;
4. dowód uiszczenia wpisu stałego w wysokości 200 PLN;
5. kopia wezwania organu podatkowego do usunięcia naruszenia prawa wraz z dowodem jego doręczenia do właściwego organu podatkowego.

OPRACOWANIE REDAKCYJNE WERSJA SKRÓCONA

miejsceowość, data (*fikcyjna, ale z uwzględnieniem treści kazusu*)

Wojewódzki Sąd Administracyjny

w ...

... adres

za pośrednictwem

Dyrektora Biura

Krajowej Informacji Skarbowej

ul. Teodora Sixta 17

43-300 Bielsko-Biała

KAZUS NR 21

Strona skarżąca:

... imię, nazwisko, adres, NIP.

reprezentowana przez doradcę podatkowego:

... imię, nazwisko, nr wpisu, adres do doręczeń.

Organ, którego działanie jest przedmiotem skargi: ...

Dyrektor Biura Krajowej Informacji Skarbowej

... adres

Sygn. sprawy: ...

SKARGA

DO WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

na interpretację podatkową

I. We wstępie należy zamieścić następujące informacje:

- podstawa prawna wniesienia skargi: **art. 3 § 2 pkt 4a, 50 § 1, 52 § 3, 53 § 2, 54 § 1 p.p.s.a.**
- wskazać, że działamy w imieniu i na rzecz strony skarżącej w oparciu o załączone pełnomocnictwo;
- wskazać, że wnosimy skargę na interpretację indywidualną, podając kto i kiedy ją wydał, czego dotyczyła i kiedy została doręczona.

II. Wnosimy zarzuty przeciw interpretacji:

- **naruszenie art. 15 ust. 1 w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p. w zw. z art. 6 ust. 3 u.s.m.**
- **naruszenie art. 121 § 1 w zw. z art. 14h o.p.**

III. Wskazujemy zakres żądania będącego przedmiotem skargi:

- **uwzględnienie skargi i uchylenie zaskarżonej interpretacji;**
- **o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.**

UZASADNIENIE

I. STAN FAKTYCZNY oraz STANOWISKO PRAWNE ORGANU

(należy sformułować na podstawie treści kazusu)

II. STANOWISKO PRAWNE STRONY SKARŻĄCEJ

Zestawienie treści art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p. z art. 6 ust. 3 u.s.m. nie pozostawia wątpliwości, iż fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych, o jakim mowa w treści ww. przepisu, spełnia normatywne kryteria do tego, by móc uznać dokonywane na jego rzecz odpisy i wpłaty za koszty uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p., co potwierdza ustabilizowane i aktualne orzecznictwo sądów administracyjnych – m.in. wyrok NSA z 4 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2581/11.

Za stronę skarżącą

Doradca podatkowy

Jan Kowalski

Nr wpisu *fikcyjny*

Podpis

Załączniki:

1. oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 PLN;
2. odpis z Krajowego Rejestru Sądowego;
3. odpis skargi wraz z załącznikami;
4. dowód uiszczenia wpisu stałego w wysokości 200 PLN;
5. kopia wezwania organu podatkowego do usunięcia naruszenia prawa wraz z dowodem jego doręczenia do właściwego organu podatkowego.

KOMENTARZ DO PRZEPISÓW PRZYWOŁANYCH W KAZUSIE**Art. 16 [Wydatki nie uznawane za koszty] u.p.d.o.p.**

1. *Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:*

(...)

9) *odpisów i wpłat na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika; kosztem uzyskania przychodów są jednak:*

a) *podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy,*

b) *odpisy i zwiększenia, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych obciążają koszty działalności pracodawcy, jeżeli środki pieniężne stanowiące równowartość tych odpisów i zwiększeń zostały wpłacone na rachunek Funduszu;*

Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów i wpłat na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika. Kosztem uzyskania przychodów są jednak podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy.

Powyższy przepis dotyczy podstawowych odpisów i wpłat na poczet funduszy, jeżeli po pierwsze obowiązek lub możliwość ich tworzenia określają odrębne ustawy, tj. musi istnieć akt prawny (ustawa), która określa obowiązek, ewentualnie możliwość utworzenia przez podatnika danego funduszu. Po drugie, aby zastosować tę regulację w ustawie tej musi znaleźć się zapis, iż odpisy i wpłaty na ten fundusz stanowią koszty uzyskania przychodów w rozumieniu podatku dochodowego.

Art. 6 [Zasady gospodarowania] Ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych

(...)

3. *Spółdzielnia tworzy fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych. Odpisy na ten fundusz obciążają koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Obowiązek świadczenia na fundusz dotyczy członków spółdzielni, właścicieli lokali niebędących członkami spółdzielni oraz osób niebędących członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze własnościowe prawa do lokali.*

Kosztami uzyskania przychodu są wszelkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie lub zachowanie źródła przychodów. Aby wydatek mógł zostać zaliczony do kosztów, należy zatem ocenić jego związek z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz możliwość osiągnięcia przychodu.

Ponadto zaliczenie danego wydatku do kosztów podatkowych uzależnione jest od tego, czy nie mieści się on w katalogu wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, który zawiera art. 16 ust. 1 ww. ustawy.

Uwzględniając zakres pojęcia „zasoby mieszkaniowe” oraz „gospodarka zasobami mieszkaniowymi” należy stwierdzić, że odpisy na fundusz remontowy obciążające koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi, o których mowa w art. 6 ust. 3 u.s.m., dokonane od lokali użytkowych, stanowią kosztów uzyskania przychodów w oparciu o art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p. Warto zaznaczyć, że także na płaszczyźnie przepisów ustawy o własności lokali (art. 2 ust. 1) zarówno samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, są określane jednolitym mianem „lokalu”, a zatem ich regulacja prawna jest jednakowa.

PODSUMOWANIE

Analiza przepisów zawartych w treści kazusu oraz wnioski płynące z orzecznictwa pozwalają na oparcie rozwiązania kazusu o następującą argumentację:

- Kosztem uzyskania przychodów są podstawowe odpisy i wpłaty na fundusze tworzone przez podatnika, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy.
- Uwzględniając zakres pojęcia „zasoby mieszkaniowe” oraz „gospodarka zasobami mieszkaniowymi” należy stwierdzić, że odpisy na fundusz remontowy obciążające koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi, o których mowa w art. 6 ust. 3 u.s.m., dokonane od lokali użytkowych, stanowią kosztów uzyskania przychodów w oparciu o art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.p.