



Warszawa, 27 czerwca 2019 roku

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW**

SP4.8210.1.2019

**Związek Rewizyjny Spółdzielni
Mieszkaniowych RP**
ul. Jasna 1
00-013 Warszawa

POSTANOWIENIE

Sentencja

Na zasadzie art. 14a § 4 pkt 1 w związku z art. 14a § 2 *ab initio*, § 2 pkt 2 i § 5 Ordynacji podatkowej (w skrócie: OP)¹, działając na podstawie upoważnienia Ministra Finansów z 9 listopada 2018 roku, postanawiam pozostawić bez rozpatrzenia wnioszek Związku Rewizyjnego Spółdzielni Mieszkaniowych RP (w skrócie: Wnioskodawca) z 10 grudnia 2018 roku o wydanie interpretacji ogólnej dotyczącej art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w skrócie: UPDOP)² w zakresie dochodów spółdzielni mieszkaniowych uzyskanych z gospodarki zasobami mieszkaniowymi w części pochodzącej od osób niebędących członkami spółdzielni mieszkaniowej.

Uzasadnienie

[1] W piśmie z 10 grudnia 2018 roku Wnioskodawca zwrócił się do Ministra Finansów z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej „*rozstrzygającej: czy dochody uzyskane od osób niebędących członkami spółdzielni, w tym od właścicieli nie członków (art. 4 ust. 4 u.s.m.³) stanowią gospodarkę zasobami mieszkaniowymi w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 44 updop⁴ i tym samym podlegają zwolnieniu podatkowemu*”.

¹ Zob. ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz.U. z 2019 r., poz. 900) [w skrócie: OP].

² Zob. ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U. z 2019 r., poz. 865) [w skrócie: UPDOP].

³ Chodzi o ustawę z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (jednolity tekst: Dz.U. z 2018 r., poz. 845 ze zmianami).

⁴ Chodzi o UPDOP.

[2] Minister Finansów starannie przeanalizował formalne i merytoryczne przesłanki wydania interpretacji ogólnej na wniosek z 10 grudnia 2018 roku. Badana była w szczególności konieczność wydania takiej interpretacji. Z tej przyczyny termin załatwienia sprawy był dwukrotnie przedłużany (odpowiednio na mocy zawiadomienia z 8 marca i z 30 kwietnia 2019 roku).

[3] W ocenie Ministra Finansów, Wnioskodawca nie wykazał konieczności wydania wnioskowanej interpretacji ogólnej. Jak wynika z treści art. 14a § 2 *in extenso* OP, wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych interpretacjach indywidualnych nie oznacza *per se* konieczności wydania interpretacji ogólnej. Warunek konieczności w rozumieniu art. 14a § 2 *ab initio* OP jest szerszym pojęciem („w szczególności”) niż wynikający z przepisu art. 14a § 2 pkt 2 OP obowiązek „wskazania niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych”. Nie wystarczy bowiem wskazać niejednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego, aby uzasadnić konieczność wydania interpretacji ogólnej. We wniosku z 10 grudnia 2018 roku Wnioskodawca ograniczył się do wskazania dwóch nieidentycznych (odmiennych) interpretacji indywidualnych wydanych na przestrzeni ponad jednego roku, nie wykazał natomiast konieczności wydania interpretacji ogólnej.

[4] W ocenie Ministra Finansów, Wnioskodawca nie wykazał także niejednorodności w stosowaniu art. 17 ust. 1 pkt 44 UPDOP. Warunek niejednorodności w rozumieniu art. 14a § 2 pkt 2 OP musi być rozumiany w sposób racjonalny. Z natury systemu prawa podatkowego wynika, że w obiegu prawnym mogą - z przyczyn obiektywnych, niezależnych od Ministra Finansów lub innych organów podatkowych - pozostawać odmienne rozstrzygnięcia, w tym odmienne interpretacje indywidualne. Istnienie dwóch odmiennych, a nawet zupełnie sprzecznych rozstrzygnięć (interpretacji) nie stanowi samo przez się niejednorodności stosowania przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 14a § 2 pkt 2 OP. Dotyczy to w szczególności rozstrzygnięć wydanych w różnym czasie i takich, których treść nie jest zupełnie sprzeczna (co akurat ma miejsce w tej sprawie). Wnioskodawca powołał tylko jedną interpretację indywidualną (wydaną w marcu 2016 roku), w której organ podatkowy nie uzależnił *expressis verbis* stosowania zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 44 UPDOP od członkostwa w spółdzielni mieszkaniowej. Jak we wniosku przyznaje sam Wnioskodawca, od 2017 roku praktyka interpretacyjna administracji podatkowej uległa „diametralnej zmianie” i od tego czasu pozostaje jednolita. Podsumowując, wykładnia art. 17 ust. 1 pkt 44 UPDOP w interpretacjach indywidualnych jest od około dwóch lat jednolita⁵, a Wnioskodawca nie wykazał niejednorodnego stosowania tego przepisu w decyzjach i postanowieniach organów podatkowych. Taki sposób rozumienia i stosowania warunku niejednorodności znajduje wsparcie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (w skrócie: NSA): „Przypadek niejednorodnego stosowania prawa podatkowego w interpretacjach indywidualnych, to niewątpliwie większy obszar sprzecznych i nie zharmonizowanych ze sobą wykładni operacyjnych i ocen możliwości zastosowania prawa, aniżeli wynikający z dwóch tylko

⁵ Zob. m.in. interpretacje indywidualne z: 14 lutego 2017 roku (sygn. 2461-IBPB-1-3.4510.24.2017.1.PC), 24 maja 2017 roku (sygn. 0114-KDIP2-3.4010.59.2017.1.EŻ), 8 czerwca 2017 roku (sygn. 0111-KDIB2-3.4010.4.2017.2.AB), 26 września 2017 roku (sygn. 0111-KDIB2-1.4010.134.2017.2.AT), 21 grudnia 2017 roku (sygn. 0111-KDIB2-3.4010.68.2017.2.AZE), 27 lutego 2018 roku (sygn. 0111-KDIB2-1.4010.18.2018.1.BJ), 6 kwietnia 2018 roku (sygn. 0111-KDIB2-1.4010.94.2018.1.AT), 24 kwietnia 2018 roku (sygn. 0111-KDIB2-3.4010.23.2018.1.KK) i 16 maja 2018 roku (sygn. 0111-KDIB2-3.4010.27.2018.3.AZE).

interpretacji, z których jedna, jako nieprawidłowa, zostaje zmieniona zgodnie z obowiązującym prawem” (z uzasadnienia wyroku NSA z 6 listopada 2015 roku⁶).

[5] Warunek niejedności w rozumieniu art. 14a § 2 pkt 2 OP musi być rozumiany nie tylko w sposób racjonalny, ale także w kontekście celu instytucji interpretacji ogólnej i kompetencji Ministra Finansów do działania w tej formie. Zgodnie z art. 14a § 1 *ab initio* OP, Minister Finansów „dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego”. Wykonując ten obowiązek, Minister Finansów musi uwzględniać orzecznictwo sądowe i kryterium konieczności z art. 14a § 2 OP. W ocenie Ministra Finansów, orzecznictwo NSA i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych jest w analizowanej materii jednolite - nie wynika z niego w sposób jasny i wyraźny obojętność członkostwa w spółdzielni mieszkaniowej dla stosowania zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 44 UPDOP⁷. W tej sytuacji Minister Finansów nie ma obowiązku działania na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 OP i wydania interpretacji ogólnej ze względu na istnienie jednej odmiennej interpretacji indywidualnej i to wydanej kilka lat temu.

Cel i sens kompetencji Ministra Finansów z art. 14a § 1 pkt 1 OP nie polega bowiem na zapewnieniu bezwzględnej jednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego w każdej sytuacji wynikającej z wniosku, ale na rozważeniu konieczności wydania interpretacji ogólnej w takiej sytuacji. Odmiennosc incydentalnej interpretacji indywidualnej może i powinna być rektyfikowana lub sanowana w zindywidualizowanej procedurze (np. zmiany albo uchylecia z art. 14e OP), nie zaś w procedurze wydania interpretacji ogólnej. Taki sposób rozumienia i stosowania instytucji interpretacji ogólnej znajduje wsparcie w zasadzie proporcjonalności wynikającej z Konstytucji RP i prawa Unii Europejskiej, a także w orzecznictwie NSA i Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (w skrócie: WSA) w Warszawie:

- „*Niejednolite stosowanie prawa podatkowego w interpretacjach indywidualnych wskazane w art. 14a § 2 pkt 2 [OP] to stan przekazania zainteresowanym wielu różniących się istotnie ocen w zakresie wykładni i stosowania prawa, który nie może zostać usunięty, uporządkowany i doprowadzony do wewnętrznej zgodności zaskarżeniem określonej interpretacji do sądu administracyjnego lub zmianą danej interpretacji przez Ministra Finansów*” (z uzasadnienia powołanego wyroku NSA z 6 listopada 2015 roku);
- „*Niewątpliwie wydanie odmiennych interpretacji indywidualnych wskazuje, że część z nich narusza prawo lub mówiąc inaczej - jest nieprawidłowa. Strona postępowania interpretacyjnego, zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a.⁸, może wnieść skargę na taką interpretację, doprowadzając do jej uchylecia i w konsekwencji ponowionego postępowania administracyjnego do jej zmiany. Interpretacja indywidualna może też*

⁶ Sygnatura: II FSK 2253/13.

⁷ Zob. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 lutego 2011 roku (sygn. II FSK 1888/09) i 18 czerwca 2015 roku (sygn. II FSK 1025/13). Zob. ponadto prawomocne wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego: w Gliwicach z 8 kwietnia 2009 roku (sygn. I SA/Gl 1034/08), w Krakowie z 2 lutego 2010 roku (sygn. I SA/Kr 1706/09), we Wrocławiu z 27 września 2011 roku (sygn. I SA/Wr 945/11) i w Olsztynie z 14 września 2017 roku (sygn. I SA/Ol 475/17), a także jeszcze nieprawomocne wyroki WSA: w Kielcach z 8 listopada 2018 roku (sygn. I SA/Ke 355/18) i w Krakowie z 13 listopada 2018 roku (sygn. I SA/Kr 651-652/18).

⁸ Chodzi o ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (jednolity tekst: Dz.U. z 2018 r., poz. 1302 ze zmianami) [w skrócie: PPSA].

zasadniczo w każdym czasie zostać, jako nieprawidłowa, zmieniona, na podstawie art. 14e § 1 [OP], przez Ministra Finansów. Taka zmieniona interpretacja indywidualna również może być zaskarżona do sądu administracyjnego. Zważyć należy, że żaden przepis [OP] nie stanowi, iż złożenie wniosku o wydanie interpretacji ogólnej uniemożliwia zastosowanie art. 14e § 1 [OP]" (z uzasadnienia prawomocnego wyroku WSA w Warszawie z 28 kwietnia 2016 roku⁹);

- „Wydanie dwóch odmiennych interpretacji indywidualnych wskazuje, że jedna z nich narusza prawo lub mówiąc inaczej jest nieprawidłowa. Strona postępowania interpretacyjnego, zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4a [PPSA], może wnieść skargę na taką interpretację, doprowadzając do jej uchylecia i w konsekwencji ponowionego postępowania administracyjnego do jej zmiany. Interpretacja indywidualna może też zasadniczo w każdym czasie zostać, jako nieprawidłowa, zmieniona, na podstawie art. 14e § 1 [OP], przez Ministra Finansów; żaden przepis [OP] nie stanowi, że złożenie wniosku o wydanie interpretacji ogólnej uniemożliwia zastosowanie art. 14e § 1 [OP]" (z uzasadnienia nieprawomocnego wyroku WSA w Warszawie z 13 kwietnia 2018 roku¹⁰).

Pouczenie

Wnioskodawca ma prawo - na zasadzie art. 14a § 5 w związku z art. 236 § 2 pkt 1 i art. 239 OP - wnieść do Ministra Finansów (ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa) zażalenie na niniejsze postanowienie w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia.

Z upoważnienia Ministra Finansów,

dr Filip Majdowski

Filip Majdowski
Zastępca Dyrektora

Departamentu Systemu Podatkowego
Ministerstwo Finansów

Zastępca Dyrektora
Departamentu Systemu Podatkowego
w Ministerstwie Finansów

Filip Majdowski

⁹ Sygnatura: III SA/Wa 1348/15.

¹⁰ Sygnatura: III SA/Wa 1436/17.