

Zwrot przez TBS zwaloryzowanej kwoty partycypacji a przychód w PIT

Kwota partycypacji nie jest prawem na podstawie, którego osobie uprawnionej przysługują korzyści majątkowe. Stanowi ona warunek zawarcia przez osobę fizyczną z towarzystwem budownictwa społecznego umowy najmu. Zakończenie umowy najmu powoduje zwrot wspomnianej kwoty lecz z uwagi na szczególny sposób wyliczenia jej wartości - powinna odpowiadać kwocie stanowiącej odsetek aktualnej wartości odtworzeniowej lokalu równy udziałowi wniesionej przez najemcę kwoty partycypacji w kosztach budowy lokalu - to kwota ta może być wyższa od kwoty wpłacanej. Powstałą różnicę z uwagi na brak możliwości kwalifikacji do źródeł przychodu wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1-8 ustawy o PIT należy zakwalifikować jako przychód z innych źródeł.

SENTENCJA

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Katarzyna Radom, Sędziowie Sędzia WSA Dagmara Dominik-Ogińska (sprawozdawca), Sędzia WSA Marek Olejnik, Protokolant Edyta Luniak, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 23 września 2011 r. przy udziale - sprawy ze skargi A sp. z o.o. na interpretację indywidualną Ministra Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w P.) z dnia [...] kwietnia 2011 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych:

- I. uchyla zaskarżoną interpretację indywidualną;
- II. zasądza od Ministra Finansów ma rzecz strony skarżącej kwotę 200 (słownie: dwieście) zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

UZASADNIENIE

Wnioskiem z dnia 17 stycznia 2011 r. (data wpływu do organu) A Sp. z o.o. (dalej: Wnioskodawca, Skarżący) zwróciło się o wydanie interpretacji indywidualnej w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie dotyczącym obowiązków płatnika.

We wniosku przedstawiono następujący, zaistniały stan faktyczny:

Wnioskodawca działa na podstawie przepisów Kodeksu spółek handlowych i ustawy z dnia 26 października 1995 r. o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego (t.j. w Dz. U. z 2000 r. nr 98, poz. 1070 ze zm. - dalej: "ustawa o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego"). W ramach prowadzonej działalności otrzymuje wpłaty partycypacyjne, które stanowią formę służebności i są podstawą do zawarcia z nim umowy najmu. Wniesiona partycypacja nie jest podstawą do wykupu mieszkania. Wnioskodawca wskazał, że najemca wniósł partycypację na dzień 5 lutego 2007 r. na mieszkanie o powierzchni 44,08 m² w kwocie 12.752,54 zł. Obliczona kwota partycypacji stanowi 11,935% kosztów odtworzeniowych lokalu mieszkalnego, która na dzień podpisania umowy wynosi 2.424 zł za 1 m² powierzchni użytkowej. Najemca przy tej partycypacji nie ma prawa własności do lokalu, nie służy mu prawo do negocjacji partycypacji. Partycypacja na nowo wybudowany budynek mieszkalny liczona jest na podstawie kosztów budowy według regulaminu określającego

kryteria i tryb wynajmowania mieszkań stanowiących zasoby Wnioskodawcy, obowiązującego w danym roku. Przy wyliczeniu partycypacji na pozostałe budynki partycypacja liczona jest jako aktualna wartość odtworzeniowa według wskaźnika wojewody. Po zakończeniu umowy najmu w dniu 16 grudnia 2010 r. rozliczono partycypację zgodnie z obowiązującymi przepisami (ustawa o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego) według wskaźnika wojewody w kwocie 3.899 za 1 m² powierzchni użytkowej. W momencie zwrotu tego mieszkania przez najemcę, z tytułu waloryzacji tej partycypacji najemca otrzymuje kwotę zwaloryzowaną w wysokości 20.512,44 zł (kwota zwracanej wpłaty partycypacyjnej odpowiada kwocie stanowiącej odsetek aktualnej wartości odtworzeniowej lokalu równej udziałowi wniesionemu przez tego partycypanta zgodnie z art. 29a ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego).

Na tle tak przedstawionego zaistniałego stanu faktycznego, Wnioskodawca sformułował następujące pytanie: Czy uzyskana kwota z tytułu różnicy między partycypacją wniesioną a uzyskaną w kwocie 7.759,90 zł w momencie jej zwrotu, będzie stanowiła podstawę do wystawienia PIT-8C przez Wnioskodawcę.

Przedstawiając swoje stanowisko w sprawie, Wnioskodawca stwierdził, że nie ma obowiązku wystawienia informacji o przychodach z innych źródeł PIT-8C, ponieważ nie jest to przychód osoby fizycznej, z uwagi na to, że nie zbywa ona praw majątkowych. Mieszkanie jest nadal własnością Wnioskodawcy. Nadmieniał, iż w niektórych przypadkach przy rozliczeniu partycypacji według wskaźnika wojewody w dniu rozliczenia, najemca uzyskuje kwotę niższą od tej, którą wniósł. Wnioskodawca uważa, że jeżeli ponosi stratę i nie może jej odliczyć w podatku dochodowym, to nie powinno się wystawiać PIT-8C od uzyskanego przychodu. Wnioskodawca nie zgadza się z tym, iż od dochodów płacony jest podatek, a nie ma możliwości odliczenia straty. Podkreślił, że przestrzega przepisów ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego.

Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w P.) w interpretacji indywidualnej z dnia [...] kwietnia 2011 r. nr [...] uznał stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe w zakresie obowiązku wystawienia informacji PIT-8C i za nieprawidłowe w zakresie opodatkowania przychodu. W uzasadnieniu interpretacji wskazał, iż zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania wyrażoną w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm. – dalej: "updof"), opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. Przychodami są zaś pieniądze i wartości określone w art. 11 ust. 1 updof.

Dalej, mając na uwadze zasady działania i przedmiot działalności towarzystw budownictwa społecznego (TBS), o jakich mowa w ustawie o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego, stwierdził, iż mieszkania wybudowane przez TBS są ich własnością, a najemcy jedynie płacą czynsz, jednocześnie spłacając kredyt zaciągnięty przez TBS na ich budowę. Wskazał, że zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego, osoba fizyczna może zawrzeć z TBS umowę w sprawie partycypacji w kosztach budowy lokalu mieszkalnego, którego będzie najemcą. W przypadku zakończenia najmu i opróżnienia lokalu kwota partycypacji podlega zwrotowi najemcy. TBS nie może zatem dokonać sprzedaży lokalu mieszkalnego na rzecz osoby fizycznej, a nabywając udziały w kosztach budowy realizowanej przez TBS podatnik nie nabywa prawa własności do lokalu mieszkalnego, lecz jedynie prawo do korzystania z niego na zasadach

najmu. Partycypacja zaś stanowi jedynie udział w kosztach budowy, nie stanowi natomiast udziału we własności lokalu.

Mając na uwadze powyższe oraz treść art. 10 ust. 1 pkt 7 updof, określającego, iż źródłami przychodu są kapitały pieniężne i prawa majątkowe oraz art. 18 updof, stwierdził, że przychód wynikający z rozwiązania umowy najmu oraz zwrotu partycypacji w kosztach budowy lokalu mieszkalnego, zakwalifikować należy do źródła przychodu pochodzącego z praw majątkowych. Zawarte bowiem w art. 18 updof wyliczenie praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 7 updof jako odrębne źródło przychodów ma charakter otwarty, o czym świadczy użyte przez ustawodawcę sformułowanie "w szczególności". Tym samym, przyjęcie przez ustawodawcę otwartego katalogu tych przychodów, pozwala na zaliczenie do tej kategorii wszystkich innych przychodów z praw majątkowych, poza wymienionymi w tej regulacji.

Dalej organ wskazał, iż stosownie do art. 22 ust. 1 updof kosztami uzyskania są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Według organu, skoro partycypant w celu uzyskania prawa do najmu lokalu mieszkalnego TBS, musiał wnieść wkład w postaci kwoty partycypacji w kosztach jego budowy, kwotę tę można uznać jako wydatek poniesiony w celu uzyskania przychodu, co w konsekwencji spowoduje, że do opodatkowania pozostanie różnica pomiędzy kwotą partycypacji po waloryzacji, a wpłaconą kwotą partycypacji. Tak powstały dochód podlega kumulacji z dochodami z innych źródeł, opodatkowanymi na tzw. zasadach ogólnych czyli wg skali podatkowej określonej w art. 27 ust. 1 updof. W konsekwencji, na Wnioskodawcy spoczywa obowiązek płatnika wynikający z art. 41 ust. 1 updof, który stanowi, że osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują świadczeń z tytułu działalności, o której mowa w art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz art. 18, osobom określonym w art. 3 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 4, zaliczki na podatek dochodowy, stosując do dokonywanego świadczenia, pomniejszonego o miesięczne koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 oraz o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b), najniższą stawkę podatkową określoną w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1. Wobec tego, Wnioskodawca jako płatnik obowiązany jest do sporządzenia informacji o wysokości dochodu podatnika PIT-11 (art. 42 ust. 2 pkt 1 updof). Tym samym brak jest podstaw prawnych do wystawienia przez Wnioskodawcę informacji PIT-8C, o której mowa w art. 42a updof. Przychód wynikający z rozwiązania umowy najmu oraz zwrotu partycypacji w kosztach budowy lokalu mieszkalnego jest bowiem przychodem z praw majątkowych (art. 18 updof), nie zaś przychodem z innych źródeł, o których mowa w art. 20 ust. 1 updof. Według organu, Wnioskodawca od ww. dochodu jest zatem obowiązany do naliczenia, poboru i odprowadzenia do właściwego urzędu skarbowego zaliczki na podatek dochodowy oraz sporządzenia imiennych informacji PIT-11. Ponadto, w odniesieniu do stanowiska Wnioskodawcy zawartego we wniosku, dotyczącego sytuacji gdy u partycypanta wystąpi "strata" organ wskazał, iż strata może zostać rozliczona z dochodami z tego samego źródła tj. z praw majątkowych w ciągu kolejnych 5 lat, stosownie do art. 9 ust. 3 updof.

Pismem wniesionym w dniu 26 kwietnia 2011 r. Wnioskodawca wezwał organ do usunięcia naruszenia prawa.

W odpowiedzi na powyższe wezwanie, organ stwierdził brak podstaw do zmiany interpretacji indywidualnej w przedmiotowej sprawie.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonej interpretacji oraz zasądzenie kosztów postępowania. W uzasadnieniu skargi, Skarżący zakwestionował twierdzenie organu, że uzyskany przez najemcę przychód podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Zdaniem Skarżącego, wymiar partycypacji przed jej wniesieniem i zasady jej zwrotu mogą skutkować uzyskaniem przez najemcę dochodu lub straty. Jeżeli się okaże, iż przy wypłacie partycypacji uzyskana kwota będzie nominalnie wyższa niż kwota wniesiona, to najemca uzyska dochód podlegający opodatkowaniu łącznie z innymi źródłami dochodów, a TBS obowiązany będzie wystawić najemcy informację na druku PIT 8, przesyłając jej odpis właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. Takie rozwiązanie, w ocenie Skarżącego, zwalnia go z obowiązku pobierania zaliczek na podatek dochodowy, a rozliczenie się z należnego podatku leży wyłącznie w gestii partycypanta. Wobec tego, nie spoczywa na nim jako płatniku, obowiązek pobrania zaliczki na podatek dochodowy z jednoczesnym obowiązkiem wystawienia zaświadczenia o dochodach na druku PIT 11. Ponadto dodał, że stosunek prawny łączący partycypanta (przyszłego najemcę lokalu) z TBS nie ma jednoznacznego charakteru prawnego i nie podlega jednoznacznym uregulowaniom. Ma on charakter umowy nienazwanej, zawierającej w sobie elementy kilku stosunków zobowiązaniowych. Może mieć walor zbliżony do pożyczki, gdyż udostępnia TBS swój kapitał, celem dalszego obrotu nim poprzez spożytkowanie go w procesie budowy domu. Zasadą tej umowy jest odpłatność świadczenia w postaci odsetek od kapitału. Ale w tym przypadku brak jest tego elementu, gdyż umowa nie przewiduje takiego zysku. Jeżeli w wyniku ostatecznych rozliczeń po kilku latach partycypant uzyska nominalnie kwotę wyższą od wpłaconej, to różnica ta może być potraktowana jako odszkodowanie za korzystanie przez TBS z jego kapitału. Wnosząc bowiem partycypację, TBS nie zaciąga na budowę kredytu w wysokości pełnych kosztów budowy domu, uzyskując tym samym dochód w postaci mniejszej kwoty odsetek od kredytu.

W odpowiedzi na skargę, Dyrektor Izby Skarbowej w P. wniósł o jej oddalenie, przytaczając argumentację zawartą w uzasadnieniu zaskarżonej interpretacji. Dodał, że stanowisko Skarżącej zaprezentowane w skardze, jest odmienne od przedstawionego we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje:

Skarga jest zasadna.

Zgodnie z art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej (...). Kontrola, o której mowa w § 1, sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej (art. 1 § 2). Kontrola ta obejmuje orzekanie w sprawach, których katalog zawiera art. 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm. - dalej p.p.s.a.). W określonych przez ten przepis przedmiotowych granicach kognicji sądów administracyjnych mieści się m. in. orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego, wydane w indywidualnych sprawach (art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a.). Zgodnie z art. 134 § 1 p.p.s.a. sąd

rozstrzyga w granicach sprawy, nie będąc związanym zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą skargi.

Istotą sporu między stronami jest kwestia obowiązków płatnika związanych z kwalifikacją kwoty stanowiącej różnicę między wniesioną a uzyskaną kwotą wpłaty partycypacyjnej przewidzianej w treści art. 29a ustawy po niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego jako źródła przychodu stosownie do treści art. 10 updof. Strona skarżąca w treści wniosku stwierdziła, że kwota powyższa nie podlega opodatkowaniu, w związku z czym nie ma ona obowiązku jako płatnik składania PIT-8C. Swoje stanowisko zmieniła w treści skargi do sądu administracyjnego kwalifikując wspomnianą kwotę jako przychód z tzw. innych źródeł, co skutkowałoby koniecznością jednak składania PIT-8C. Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w P.) zgodził się ze stanowiskiem strony /wyrażonym we wniosku o interpretację indywidualną/ co do braku konieczności składania przez stronę skarżącą jako płatnika PIT-8C, jednakże nie zgodził się, co do kwalifikacji rzeczony kwoty jako kwoty pozostającej poza opodatkowaniem. Organ podatkowy stwierdził, że kwota ta jest przychodem z tzw. praw majątkowych i płatnik ma obowiązek wystawiania PIT-11.

Zdaniem Sądu fakt, że strona skarżąca zmieniła swoje stanowisko w trakcie postępowania interpretacyjnego nie ma znaczenia dla przedmiotowej sprawy. Sąd dokonując kontroli legalności zaskarżonej interpretacji podatkowej ocenia stanowisko w niej zawarte i jest obowiązany wytknąć błąd wykładni, który doprowadził do zajęcia stanowiska niezgodnego z prawem (por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 września 2010 r. sygn. akt I SA/Kr 1076/10).

Należy wpiery wskazać, że zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 26 października 1995 r. o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego (tekst jedn. z 2000 r. Nr 98 poz.1070 ze zm.) osoba fizyczna może zawrzeć z towarzystwem umowę w sprawie partycypacji w kosztach budowy lokalu mieszkalnego, którego będzie najemcą. Kwota partycypacji w kosztach budowy lokalu mieszkalnego uzyskana od osób, o których mowa w ust. 1, nie może przekroczyć 30 % kosztów budowy tego lokalu (ust. 2). W przypadku zakończenia najmu i opróżnienia lokalu kwota partycypacji, o której mowa w ust. 1, podlega zwrotowi najemcy nie później niż w terminie 12 miesięcy od dnia opróżnienia lokalu. W dniu zwrotu kwota partycypacji powinna odpowiadać kwocie stanowiącej odsetek aktualnej wartości odtworzeniowej lokalu równy udziałowi wniesionej przez najemcę kwoty partycypacji w kosztach budowy lokalu (ust. 3). W przypadku gdy umowa najmu uzależnia termin zwrotu kwoty partycypacji od zawarcia umowy najmu danego lokalu z następnym najemcą, zwrot kwoty partycypacji następuje z dniem zawarcia tej umowy, jednak nie później niż w terminie, o którym mowa w ust. 3 (ust. 4). Towarzystwo może uzależnić zawarcie umowy najmu opróżnionego lokalu mieszkalnego od wniesienia przez nowego najemcę kwoty partycypacji w wysokości wypłaconej poprzedniemu najemcy (ust. 5).

W sytuacji, jak opisywana we wniosku, **gdy kwota zwrotu wpłaty partycypacyjnej jest wyższa od kwoty wpłaconej należy zauważyć, że dana osoba fizyczna otrzymuje przysporzenie majątkowe, które należy zakwalifikować w kategorii przychodu stosownie do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.** Zasadą jest, że każdy dochód osiągnięty przez osobę fizyczną podlega opodatkowaniu (art. 9 updof). Obłożenie dochodu daniną publiczną w postaci podatku jawi się zatem jako reguła, natomiast wyjątkiem jest sytuacja, gdy dochód opodatkowaniu nie podlega. Zgodne jest to również z ogólną

zasadą powszechności opodatkowania, w myśl której wszelkie zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie prawa podatkowego są wyjątkiem, istotnym odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej (powszechności i równości opodatkowania) – (A. Bartosiewicz, R. Kubacki Komentarz do art.9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz, LEX 2010). Biorąc pod uwagę fakt, że kategoria otrzymanego przychodu nie jest kategorią przychodu wyłączonego, zwolnionego lub od którego przysługuje zaniechanie poboru podatku. Należy uznać, że przychód ten podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Sąd jednak nie podziela stanowiska Ministra Finansów, że wspomniany przychód należy zaliczyć do kategorii przychodu z prawa majątkowego. Stosownie do treści art. 10 ust. 1 updog źródłami przychodów są:

- 1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta;
- 2) działalność wykonywana osobiście;
- 3) pozarolnicza działalność gospodarcza;
- 4) działy specjalne produkcji rolnej;
- 5) (uchylony);
- 6) 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;
- 7) kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit. a-c;
- 8) 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,
 - d) innych rzeczy,

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

- 9) inne źródła.

Konstrukcja wspomnianego przepisu wskazuje, że przychody, które nie można zakwalifikować do źródeł przychodów wskazanych w pktach 1-8 należy zakwalifikować do tzw. innych źródeł.

Niezbędnym jest zatem wskazanie, co należy rozumieć pod pojęciem przychodu z praw majątkowych. Stosownie do treści art. 18 updof za przychód z praw majątkowych uważa się w szczególności przychody z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również z odpłatnego zbycia tych praw. We wspomnianym przepisie mamy do czynienia z definicją niepełną, która zawiera jedynie przykładowe wyliczenie nazw, których zakresy wchodzą w zakres definiowanego słowa (o czym świadczy postępowanie się zwrotem "w szczególności"). Tego typu definicje zawsze oddają decyzję o uzupełnieniu zakresu definiowanego słowa w gestię interpretatora. Należy jednak zauważyć, że dokonując wyliczenia określonych przychodów będących przychodami z praw majątkowych ustawodawca nie tylko wskazuje przykłady przychodów lecz wpływa również na zakres definiowanego pojęcia. Zakłada zatem, że do ww. przychodów można zaliczyć przychody zbliżone w swym charakterze z przychodami, które zostały wymienione w tym przepisie. Przepis dotyczy praktycznie pożytków z posiadanych praw i korzyści ze zbycia, praw (por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 grudnia 2009 r. sygn. akt I SA/Kr 1531/09).

Świadczy o tym nie tylko treść ww. przepisu, lecz również systematyka wewnętrzna art. 10 ust. 1 updof oraz systematyka wewnętrzna ustawy, która definiuje poszczególne kategorie źródeł przychodów w art. 12-20 updof. Znaczną część przychodów można zakwalifikować jako przychód z prawa majątkowego, a pomimo to ustawodawca zdecydował się na odmienne ich traktowanie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. W art. 20 ust. 1 updof zdefiniowano przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9, za które uważa się w szczególności: kwoty wypłacone po śmierci członka otwartego funduszu emerytalnego wskazanej przez niego osobie lub członkowi jego najbliższej rodziny, w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty, stypendia, dotacje (subwencje) inne niż wymienione w art. 14, dopłaty, nagrody i inne nieodpłatne świadczenia nienależące do przychodów określonych w art. 12-14 i 17 oraz przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach. Z powyższego wynika, że ustawodawca zaliczając np. alimenty do przychodów z innych źródeł a nie do przychodów z praw majątkowych zrobił to celowo.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że **trudno jest przypisać spornej kwocie charakter prawa majątkowego. Kwota partycypacji nie jest prawem na podstawie, którego osobie uprawnionej przysługują korzyści majątkowe. Stanowi ona warunek zawarcia przez osobę fizyczną z towarzystwem budownictwa społecznego umowy najmu. Zakończenie umowy najmu powoduje zwrot wspomnianej kwoty lecz z uwagi na szczególny sposób wyliczenia jej wartości - powinna odpowiadać kwocie stanowiącej odsetek aktualnej wartości odtworzeniowej lokalu równy udziałowi wniesionej przez najemcę kwoty partycypacji w kosztach budowy lokalu – to kwota ta może być wyższa od kwoty wpłacanej. Powstałą różnicę z uwagi na brak możliwości kwalifikacji do źródeł przychodu wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1-8 updof należy zakwalifikować jako przychód z innych źródeł.**

Wspomniana instytucja zbliżona jest w swym charakterze do wkładu mieszkaniowego wpłacanego przez członka celem ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego przewidzianego w art. 9 ust. 1

ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (tekst jedn. Dz.U. z 2003 r. Nr 119 poz.1116 ze zm.). W orzecznictwie sądów administracyjnych nadwyżka pomiędzy uzyskanym przychodem a wniesionym wkładem została uznana za przychód z innych źródeł podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 grudnia 2010 r. sygn. akt I SA/Łd 1122/10).

Mając na uwadze powyższą kwalifikację strona skarżąca będzie zobowiązana na podstawie art. 42a upodof sporządzić informację według ustalonego wzoru o wysokości przychodów i w terminie do końca lutego następnego roku podatkowego przekazać podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika, a w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2a, urzędowi skarbowemu, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Powyższa informacja to PIT-8C zgodnie z załącznikiem Nr 8 PIT-8C zatytułowanym "Informacja o wypłaconym stypendium, o przychodach z innych źródeł oraz niektórych dochodach z kapitałów pieniężnych" do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 stycznia 2011 r. w sprawie określenia niektórych wzorów oświadczeń, deklaracji i informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. z 2011 r. Nr 25 poz. 131 ze zm.).

Mając na uwadze powyższe uchylono zaskarżoną interpretację w oparciu o treść art. 146 § 1 ppsa. Orzeczenie o kosztach znalazło swoją podstawę prawną w treści art. 200 ppsa i kwota zasądzona obejmuje kwotę wpisu sądowego.

W ponownie przeprowadzonym postępowaniu Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w P.) będzie zobowiązany do udzielenia interpretacji indywidualnej, uwzględniając wykładnię prawa poczynioną w niniejszym wyroku przez Sąd.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 23 września 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 1146/11