I SA/Po 332/25, Możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wniesionych aportem do spółki z przekształcenia zakładu budżetowego, w tym nabytych przez zakład nieodpłatnie od gminy. - Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu

LEX nr 3952064

Wyrok

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu

z dnia 6 listopada 2025 r.

I SA/Po 332/25

Możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wniesionych aportem do spółki z przekształcenia zakładu budżetowego, w tym nabytych przez zakład nieodpłatnie od gminy.

autoTEZA

Z przytoczonych przepisów wynika, że przekształcenie zakładu budżetowego w spółkę prawa handlowego musi odbyć się poprzez likwidację zakładu budżetowego, dokonaną w celu zawiązania jednej z wymienionych rodzajów spółek, a nie w celu definitywnego zakończenia działalności komunalnej prowadzonej dotychczas przez daną jednostkę. Tym samym zgodzić się należy ze stanowiskiem, że pojęcie przekształcenia samorządowego zakładu budżetowego w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością na skutek likwidacji tego zakładu, o którym mowa w art. 22 ust. 1 i art. 23 ust. 3 u.g.k. w zw. z art. 93b O.p., nie oznacza likwidacji przedmiotowej i podmiotowej tego podmiotu, lecz tylko zmianę formy organizacyjno-prawnej prowadzenia działalności gospodarczej. Wyżej wskazane przepisy ustawy o gospodarce komunalnej wiążą skutek przekształcenia tylko ze składnikami mienia samorządowego zakładu budżetowego pozostałego po jego likwidacji, które stają się po przekształceniu majątkiem spółki, a nie składnikami mienia gminy. Przepis art. 22 ust. 1 u.g.k. używa bowiem pojęcia "mienie samorządowego zakładu budżetowego".

autoTEZA

Podkreślić należy, że określony wydatek, nie wymieniony w katalogu wydatków nie stanowiących kosztów podatkowych, może stanowić koszt uzyskania przychodu, pod warunkiem, że między tym wydatkiem, a osiągnięciem przychodu zachodzi związek przyczynowo - skutkowy, czyli że poniesienie tego wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie, zwiększenie lub zachowanie przychodu podatnika.

Tym samym Spółka stała się właścicielem przedmiotu wkładu, czyli nabyła ten przedmiot na własność. Z drugiej strony podmiot wnoszący wkład - Gmina - utraciła prawo własności. Jest to sytuacja, w której na skutek dokonania czynności prawnej jeden podmiot traci prawo własności na rzecz drugiego podmiotu. Nabycie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przez Spółkę ma zatem charakter odpłatny, gdyż w zamian za wkład niepieniężny Gmina uzyskała udziały.

Podsumowanie całego orzeczenia

Sąd uchylił interpretację indywidualną w części, w której organ podatkowy odmówił spółce prawa do zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od składników majątkowych otrzymanych nieodpłatnie przez zakład od gminy, uznając, że aport do spółki w zamian za udziały jest nabyciem odpłatnym i nie wyłącza prawa do amortyzacji podatkowej.

Streszczenie uzasadnienia faktycznego

Gmina planowała przekształcenie samorządowego zakładu budżetowego w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, wnosząc do niej majątek zakładu, w tym środki trwałe i wartości niematerialne i prawne, które zakład otrzymał wcześniej od gminy zarówno odpłatnie, jak i nieodpłatnie. Spór dotyczył prawa spółki do zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od tych składników majątkowych, szczególnie od tych, które zakład otrzymał nieodpłatnie.

Streszczenie uzasadnienia prawnego

Sąd uznał, że spółka powstała z przekształcenia zakładu budżetowego nabywa majątek aportem w zamian za udziały, co ma charakter odpłatny. W związku z tym, brak jest podstaw do wyłączenia możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, nawet jeśli zakład otrzymał je nieodpłatnie od gminy. Sąd stwierdził, że organ podatkowy błędnie zastosował przepisy dotyczące sukcesji podatkowej i ograniczeń amortyzacyjnych, a nabycie przez spółkę nie jest nieodpłatne, lecz odpłatne poprzez wydanie udziałów.

UZASADNIENIE

Skład orzekający

Przewodniczący: Sędzia WSA Waldemar Inerowicz.

Sędziowie WSA: Izabela Kucznerowicz (spr.), Katarzyna Nikodem.

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 6 listopada 2025 r. sprawy ze skargi G. K. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 marca 2025 r. nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych

I. uchyla interpretację w zaskarżonej części;

II. zasądza od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz strony skarżącej kwotę 680,- zł (słownie: sześćset osiemdziesiąt złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie faktyczne

W dniu 20 grudnia 2024 r. G. K. (dalej: Gmina, strona, wnioskodawca, skarżąca) złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie m.in. podatku dochodowego od osób prawnych w kontekście oceny skutków podatkowych dla Spółki powstałej z przekształcenia Zakładu Komunalnego. Wniosek uzupełniono pismem z 25 lutego 2025 r.

We wniosku przedstawiono następujący opis zdarzenia przyszłego.

G. K. realizuje część zadań własnych samorządu terytorialnego poprzez gminą jednostkę organizacyjną działającą w formie samorządowego zakładu budżetowego tj. poprzez Zakład Komunalny w K. (dalej również jako: "ZK", "ZK K.", "Zakład").

ZK K. prowadzi działalność gospodarczą o charakterze użyteczności publicznej. Zgodnie z obowiązującym Statutem (Załącznik do uchwały Nr L/449/2022 Rady Miejskiej G. K. z dnia 23 maja 2022 r., dalej również jako: "Statut") ZK realizuje następujące cele i zadania:

1) zaopatrzenia w wodę,

2) odprowadzania i oczyszczania ścieków komunalnych i przemysłowych,

3) usuwania awarii i jej skutków w zakresie wodociągów i kanalizacji,

4) wywozu nieczystości płynnych z budynków będących w zarządzie Zakładu Komunalnego w K.,

5) administrowania nieruchomościami stanowiącymi własność lub współwłasność komunalną, w tym:

a. wykonywania remontów kapitalnych i bieżących budynków i lokali,

b. wykonywania remontów kapitalnych i bieżących kotłowni lokalnych,

c. modernizacji systemów grzewczych wraz ze zmianą źródeł ciepła.

6) budowy i modernizacji sieci kanalizacyjnych oraz wodociągowych wraz z infrastrukturą techniczną,

7) budowy i modernizacji oczyszczalni ścieków oraz stacji uzdatniania wody,

8) naprawy i konserwacji dróg i ulic na terenie miasta i gminy,

9) wykonywania prac związanych z utrzymaniem czystości i porządku na drogach, których zarządzającym jest G. K.,

10) obsługi lokalnego transportu zbiorowego, jako operatora w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 26 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz. U. z 2021 r. poz. 1371 z późn. zm.), a w szczególności:

a. wykonywania gminnych przewozów pasażerskich,

b. organizowania remontów i napraw autobusów,

c. opracowywania rozkładów jazdy,

d. przygotowywania propozycji cen za usługi przewozowe i przedstawienie ich do zatwierdzenia Radzie Miejskiej G. K.

ZK K. posiada niezbędne zaświadczenia oraz pozwolenia do prowadzenia działalności w ww. zakresie, w tym ważne zaświadczenie na wykonywanie publicznego transportu zbiorowego oraz pozwolenia wodnoprawne wydane przez

Państwowe Gospodarstwo Wodne Wody P.

Wnioskodawca na czele z Radą Miejską G. K. w celu dalszego rozwoju planują dokonać przekształcenia ZK K. w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Planowane przekształcenie ma zostać dokonane na podstawie art. 22 oraz art. 23 ustawy o gospodarce komunalnej z dnia 20 grudnia 1996 r. (Dz. U. z 2021 r. poz. 679 z późn. zm., dalej również jako: "u.g.k.") z uwzględnieniem treści art. 6 ust. 1 i art. 9 tej ustawy. Dodatkowo do przekształcenia zastosowanie ma także art. 16 ust. 1, 3, 5 i 7 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm., dalej: również jako: "u.f.p.").

W związku z planowanym przekształceniem wpierw podjęta zostanie uchwała Rady Gminy w przedmiocie likwidacji samorządowego zakładu budżetowego ZK K. w celu przekształcenia go w jednoosobową spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej również jako: "Spółka"), której założycielem i jedynym wspólnikiem ((...)%) zostanie G. K. W podjętej uchwale wyznaczona zostanie data likwidacji, przy czym ostateczna data likwidacji ZK K. będzie zgodna z datą wpisania powstałej Spółki do Krajowego Rejestru Sądowego.

W ramach wskazanego trybu wnioskodawca wniesie na pokrycie kapitału zakładowego Spółki wkład w postaci mienia ZK pozostałego po jego likwidacji. Składniki mienia ZK K. przekształconego w Spółkę staną się więc majątkiem Spółki. Spółka wstąpi we wszystkie prawa i obowiązki związane z działalnością likwidowanego zakładu budżetowego oraz przejmie jego należności i zobowiązania.

Wnioskodawca planuje wnieść do Spółki następujący majątek:

1. Stacje Uzdatniania Wody w ilości: 4 szt; oraz działki ze studniami głębinowymi - przekazane na rzecz ZK K. w trwały zarząd.

2. Oczyszczalnie Ścieków-przekazane na rzecz ZK K. w trwały zarząd.

Planem objęte są 2 szt. Oczyszczalni Ścieków położonych w miejscowości S. oraz I. Wskazać należy, iż rozważane są dwa warianty:

• 1 wariant - wniesienie obu Oczyszczalni Ścieków, bądź

• 2 wariant - wniesienie Oczyszczalni Ścieków w I. oraz pozostawienie Oczyszczalni Ścieków w S. w majątku wnioskodawcy.

W zakresie Oczyszczalni Ścieków w S. wnioskodawca otrzymał dofinansowanie w ramach Programu Regionalnego Funduszy Europejskich dla W. 2021-2027 na realizację projektu "Modernizacja i rozbudowa oczyszczalni ścieków w S. oraz budowa sieci kanalizacji sanitarnej i sieci wodociągowej na terenie aglomeracji K.". W związku z planowanym przekształceniem Gmina złożyła wniosek do Urzędu Marszała Województwa W. w P., w odpowiedzi na który uzyskała zgodę na zmianę realizatora projektu. W zakresie Oczyszczalni Ścieków w S. wnioskodawca rozważa, aby:

• realizując wariant 1 po realizacji projektu, na który uzyskano dofinansowanie przedmiotem dzierżawy były nakłady, bądź

• realizując wariant 2 przedmiotem dzierżawy była w całości Oczyszczalnia Ścieków (przed, jak i po realizacji projektu, na który uzyskano dofinansowanie).

3. Główną Przepompownię Ścieków (tj. część terenu i budynków z urządzeniami technologicznymi tłoczącymi ścieki do Oczyszczalni w S. oraz część z budynkami socjalnymi, garażami, stacją zlewczą ścieków dowożonych oraz kontenerami (baza socjalna) przynależnymi do KKP (K. Komunikacji Publicznej)) - przekazane na rzecz ZK K. w

trwały zarząd.

4. Lokalne przepompownie ścieków na terenie G. K. oraz tłocznie ścieków - w części przekazane na rzecz ZK K. w trwały zarząd oraz posiadane przez ZK K. w ewidencji środków trwałych, które zostały nabyte lub wytworzone z własnych środków Zakładu oraz/lub dotacji otrzymanych od G. K.

5. K. Komunikację Publiczną (baza na terenie gł. przepompowni ścieków) - stanowiąca majątek ujęty w ewidencji środków trwałych Zakładu, środek trwały został sfinansowany w części ze środków pieniężnych ZK K. oraz w części z dotacji otrzymanej od Gminy.

6. Budynek administracji, ul. (...) w K. - przekazany przez G. K. w trwały zarząd.

7. Sieci wodociągowe oraz kanalizacyjne na terenie gminy - stanowiące majątek Zakładu ujęty w ewidencji środków trwałych, wszystkie sieci zostały nabyte przez ZK K., bądź zostały im przekazane przez Gminę. Inwestycje realizowane były ze środków pieniężnych Zakładu oraz/lub dotacji otrzymanych od G. K.

8. Transport publiczny: baza na terenie gł. przepompowni ścieków (w tym 1 szt. autobusu) - autobus stanowi własność ZK w K., został zakupiony po otrzymaniu dotacji celowej z Gminy.

Dodatkowo, docelowo po przekształceniu Spółka będzie korzystać z transportu publicznego (w tym 4 szt. autobusów, których właścicielem jest G. K.) na podstawie umowy cywilnoprawnej.

9. Wartości niematerialne i prawne - oprogramowania oraz systemy niezbędne do prowadzenia działalności operacyjnej, 10. Maszyny wykorzystywane do oczyszczania miasta (zamiatarka 1 szt.) - stanowiące środki trwałe ZK K.

10. Środki pieniężne zgromadzone przez Zakład, jak i nieruchomości objęte obecnie prawem trwałego zarządu, które z chwilą przekształcenia staną się, z mocy prawa, prawem użytkowania wieczystego. Z kolei wszelkie budynki, budowle i urządzenia położone na tym gruncie, staną się własnością Spółki.

Ponadto Zakład, zgodnie ze Statutem realizuje zadanie w zakresie administracji nieruchomościami stanowiącymi własność lub współwłasność komunalną. Zasoby gospodarki mieszkaniowej (mieszkania i lokale użyteczności publicznej), którymi zarządza Zakład zostały w znacznej większości przekazane do użytkowania przez Gminę. Do zadań Zakładu należy w szczególności pobieranie opłat od najemców, dokonywanie należnych opłat na konta wspólnot mieszkaniowych zgodnie z obowiązującymi stawkami oraz nadzór nad stanem mieszkań będących własnością Gminy, dokonując bieżących napraw i remontów.

Zgodnie z planowanym zdarzeniem przyszłym zasoby mieszkań komunalnych i lokali użytkowych stanowiących środki trwałe Zakładu w wyniku planowanej likwidacji Zakładu zostaną oddane G. K.

Następnie na etapie aportu wyłączone zostaną w całości zasoby mieszkań komunalnych i lokali użytkowych (zarówno te, które stanowią zasób mieszkaniowy Gminy, jak i zasoby mieszkaniowe Zakładu oddane na rzecz Wnioskodawcy na etapie likwidacji). Spółka powstała w wyniku przekształcenia będzie realizować zadanie w zakresie administracji nieruchomościami komunalnymi na podstawie umowy o administrowanie, na podstawie której realizować będzie zadania analogiczne do dotychczasowej działalności Zakładu, co pozwoli na zachowanie ciągłości operacyjnej.

W wyniku przekształcenia Spółka przejmie prawa i obowiązki likwidowanego Zakładu, w wyniku czego stanie się stroną umów na świadczenie usług zawartych z odbiorcami (w szczególności umów o zaopatrzenie w wodę i odbiór ścieków), a także umów umożliwiających funkcjonowanie Zakładu i realizację działalności operacyjnej. Przez

umowy umożliwiające funkcjonowanie Zakładu rozumie się m.in.: umowy na dostawy niezbędnych materiałów (do bieżącej działalności, jak i usuwania awarii), umowy konserwacji maszyn i urządzeń, umowy z wysypiskami śmieci, umowy na realizację analiz wody i ścieków, umowy na zagospodarowanie osadów ściekowych z oczyszczalni ścieków oraz inne umowy w zakresie niezbędnych dostaw i usług.

Na Spółkę przeniesione zostaną także decyzje wydane na rzecz Zakładu, w tym: pozwolenia wodnoprawne na pobór wód podziemnych i odprowadzanie ścieków, taryfy i regulaminy, decyzje dot. opłat środowiskowych oraz decyzje Zarządu Dróg Powiatowych.

Wraz z aportem dokonane zostanie również przejęcie pracowników w trybie art. 231 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks Pracy (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1465 z późn. zm., dalej również jako: "KP").

Aktualnie w ZK K. zatrudnionych jest 58 osób, w tym do obsługi Stacji Uzdatniania Wody 7 osób, obsługi Oczyszczalni ścieków 9 osób, w roli Inkasentów 3 osoby, w Dziale Technicznym /Głównej Przepompowni Ścieków 16 osób, w K. K. P. 10 osób oraz 13 osób administracji, w tym 1 osoba zajmuje się obsługą zasobów komunalnych i lokali użytkowych.

W związku z powyższym, przedmiot działalności Spółki (powstałej w wyniku przekształcenia) będzie zgodny z dotychczasową działalnością statutową ZK K.

Zachowana zostanie ciągłość realizacji zadań własnych Gminy, bowiem Spółka powstała w wyniku przekształcenia wstąpi we wszystkie prawa i obowiązki związane z działalnością ZK K. Należności i zobowiązania zaciągnięte w imieniu i na rzecz Gminy przez ZK przejmie nowopowstała Spółka. Ponadto dotychczasowi pracownicy Zakładu staną się pracownikami Spółki na obecnych zasadach i warunkach oraz przy zachowaniu ciągłości stosunku pracy.

Nabycie przez Zakład środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które Zakład przed przekształceniem otrzymał nieodpłatnie od G. K. nie powodowało powstania przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw.

Z uwagi na formę działalności Zakładu, działającego w formie zakładu budżetowego, do transakcji nieodpłatnego otrzymania środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych Zakład stosował przepisy wynikające z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowych od osób prawnych, na gruncie których nie rozpoznawał przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw.

W ramach planowanego przekształcenia w zamian za przekazane składniki majątku otrzymane nieodpłatnie Gmina uzyska udziały w utworzonej Spółce.

Środki trwałe, które G. K. oddała przed przekształceniem w trwały zarząd nastąpiło za wynagrodzeniem. Strony ustaliły bowiem, względem poszczególnych składników objętych decyzją o przekazaniu w trwały zarząd opłatę roczną, którą Zakład uiszcza na rzecz G. K.

W ramach planowanego przekształcenia w zamian za składniki majątku przekazane przed przekształceniem w trwały zarząd Gmina uzyska udziały w utworzonej Spółce.

Na dzień transakcji zespół składników majątkowych po zlikwidowanym Zakładzie będzie wyodrębniony w Gminie organizacyjnie, finansowo oraz funkcjonalnie. W analizowanym zdarzeniu przyszłym w wyniku przejęcia majątku Zakładu przez G. K. w związku z likwidacją celem przekształcenia go w Spółkę w trybie określonym w przepisach ustawy o gospodarce komunalnej stanowi czynność wykonywaną w ramach przesunięć majątkowych w obrębie jednego podatnika VAT. W ramach realizowanych przesunięć składniki majątku po zlikwidowanym Zakładzie

zachowają wyodrębnienie organizacyjne, finansowe oraz funkcjonalne, jaki mają w funkcjonującym zakładzie budżetowym.

Zespół składników majątkowych po zlikwidowanym Zakładzie na dzień transakcji, w ocenie Wnioskodawcy, mógłby stanowić potencjalnie niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące zadania gospodarcze. Zespół składników majątku pozwala na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej w zakresie działalności realizowanej przez Zakład, zgodnie ze Statutem.

Zespół składników majątkowych będących przedmiotem przeniesienia po zlikwidowanym Zakładzie będzie składać się z zespołu składników materialnych i niematerialnych. W przewidzianym trybie przekształcenia dojdzie także do przejścia zobowiązań Zakładu na Spółkę. Majątek będący przedmiotem aportu jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w Zakładzie i zachowa formę wyodrębnienia na dzień transakcji. Zakład wykorzystuje składniki majątku do realizacji zadań wynikających ze Statutu, po przekształceniu Spółka będzie kontynuować realizację tych samych zadań przy wykorzystaniu wniesionego majątku.

Na bazie przekazanych składników Spółka będzie miała możliwość kontynuacji zadań dotychczas realizowanych przez Zakład.

Przedmiot działalności Spółki powstałej w wyniku przekształcenia będzie zgodny z dotychczasową działalnością Zakładu. Działalność Spółki obejmować będzie w szczególności realizację następujących zadań:

1) zaopatrzenia w wodę,

2) odprowadzania i oczyszczania ścieków komunalnych i przemysłowych,

3) usuwania awarii i jej skutków w zakresie wodociągów i kanalizacji,

4) wywozu nieczystości płynnych z budynków będących w zarządzie Z. K. w K.,

5) administrowania nieruchomościami stanowiącymi własność lub współwłasność komunalną, w tym:

a. wykonywania remontów kapitalnych i bieżących budynków i lokali,

b. wykonywania remontów kapitalnych i bieżących kotłowni lokalnych,

c. modernizacji systemów grzewczych wraz ze zmianą źródeł ciepła.

6) budowy i modernizacji sieci kanalizacyjnych oraz wodociągowych wraz z infrastrukturą techniczną,

7) budowy i modernizacji oczyszczalni ścieków oraz stacji uzdatniania wody,

8) naprawy i konserwacji dróg i ulic na terenie miasta i gminy,

9) wykonywania prac związanych z utrzymaniem czystości i porządku na drogach, których zarządzającym jest G. K.,

10) obsługi lokalnego transportu zbiorowego, jako operatora w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 26 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz. U. z 2021 r. poz. 1371 z późn. zm.), a w szczególności:

a. wykonywania gminnych przewozów pasażerskich,

b. organizowania remontów i napraw autobusów,

c. opracowywania rozkładów jazdy,

d. przygotowywania propozycji cen za usługi przewozowe i przedstawienie ich do zatwierdzenia Radzie Miejskiej G. K.

Składniki majątku przekazane w ramach przekształcenia obejmują składniki materialne, jak i niematerialne

niezbędne do kontynuacji ww. zadań realizowanych dotychczas przez Zakład.

W związku z powyższym Gmina zadała pytania:

1. Czy w wyniku przekształcenia zrealizowanego w trybie przewidzianym w ustawie o gospodarce komunalnej (zgodnie z art. 22 oraz 23 u.g.k.), Spółka powstała z przekształcenia wejdzie w pełen zakrespraw i obowiązków likwidowanego Z. K.? (pytanie oznaczone we wniosku Nr 1)

2. Czy Spółka (powstała w wyniku przekształcenia) będzie miało prawa do stosowania preferencyjnej 9% stawki podatku dochodowego od osób prawych? (pytanie oznaczone we wniosku Nr 2)

3. Czy Spółka powstała w wyniku przekształcenia samorządowego zakładu budżetowego w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością będzie mogła korzystać ze zwolnienia z opodatkowania dochodów z gospodarki mieszkaniowej w części przeznaczonej na utrzymanie zasobów mieszkaniowych, na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 44 pkt 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm., dalej: "u.p.d.o.p.")? (pytanie oznaczone we wniosku Nr 3)

4. Czy Spółka będzie miała możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wniesionych przez Gminę do nowo utworzonej Spółki na pokrycie kapitału zakładowego w związku z likwidacją i przekształceniem ZK w K. w Spółkę, niezależnie od tego czy środki te oraz wartości niematerialne i prawne Zakład przed przekształceniem otrzymał od G. K. odpłatnie, nieodpłatnie, czy też zakupił z własnych środków? Pytanie dotyczy również środków trwałych, które G. K. oddała przed przekształceniem w trwały zarząd. (pytanie oznaczone we wniosku Nr (...))

W ocenie strony:

Ad 1.

W wyniku przekształcenia realizowanego w trybie przewidzianym w u.g.k. dochodzi do pełnej sukcesji podatkowej w ramach której powstała z przekształcenia Spółka wchodzi, co do zasady we wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki samorządowego zakładu budżetowego.

Ad 2.

Spółka (powstała w wyniku przekształcenia) nie będzie miała prawa do stosowania preferencyjnej 9% stawki podatku dochodowego od osób prawnych, z uwagi na spełnienie przesłanki negatywnej wskazanej w art. 19 ust. 1a pkt 1 u.p.d.o.p., uniemożliwiającej zastosowanie obniżonej stawki podatku w roku podatkowym rozpoczęcia działalności oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym. Bowiem jak wynika z art. 19 ust. 1a pkt 1 u.p.d.o.p. stawka podatku w wysokości 9% nie może być stosowana (z uwzględnieniem ograniczeń czasowych wskazanych w ustawie) przez podatników utworzonych w wyniku m.in. przekształcenia. We wskazanym okresie Spółka będzie zobowiązana do stosowania stawki, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., w wysokości 19% podstawy opodatkowania.

Ad 3.

Spółka powstała w wyniku przekształcenia samorządowego zakładu budżetowego w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością będzie mogła korzystać ze zwolnienia z opodatkowania dochodów z gospodarki mieszkaniowej w części przeznaczonej na utrzymanie zasobów mieszkaniowych, na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p.

Ad 4.

Spółka będzie mieć prawo do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od

składników majątku wniesionych przez wnioskodawcę na rzecz Spółki na pokrycie kapitału zakładowego w wyniku realizacji przekształcenia wg przepisów wynikających z u.g.k., niezależnie od tego czy środki te ZK otrzymał wcześniej odpłatnie, nieodpłatnie, czy też zakupił z własnych środków. Dotyczy to również środków trwałych, które przekazane zostały przez wnioskodawcę na rzecz Zakładu przed przekształceniem w trwały zarząd.

W dniu 7 marca 2025 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał interpretację indywidualną, w której uznał stanowisko Gminy w zakresie ustalenia:

• czy w wyniku przekształcenia zrealizowanego w trybie przewidzianym w ustawie o gospodarce komunalnej (zgodnie z art. 22 oraz 23 u.g.k.) Spółka powstała z przekształcenia wejdzie w pełen zakrespraw i obowiązków likwidowanego Z. K. - jest prawidłowe;

• czy Spółka (powstała w wyniku przekształcenia) będzie miało prawa do stosowania preferencyjnej 9% stawki podatku dochodowego od osób prawych - jest prawidłowe;

• czy Spółka powstała w wyniku przekształcenia samorządowego zakładu budżetowego w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością będzie mogła korzystać ze zwolnienia z opodatkowania dochodów z gospodarki mieszkaniowej w części przeznaczonej na utrzymanie zasobów mieszkaniowych, na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. - jest prawidłowe;

• czy Spółka będzie miała możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wniesionych przez Gminę do nowo utworzonej Spółki na pokrycie kapitału zakładowego w związku z likwidacją i przekształceniem ZK w K. w Spółkę, niezależnie od tego czy środki te oraz wartości niematerialne i prawne Zakład przed przekształceniem otrzymał od G. K. odpłatnie, nieodpłatnie, czy też zakupił z własnych środków (dotyczy również środków trwałych, które G. K. oddała przed przekształceniem w trwały zarząd), w odniesieniu do:

- środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które Zakład przed przekształceniem otrzymał od G. K. odpłatnie, zakupił z własnych środków oraz środków trwałych, które G. K. oddała przed przekształceniem w trwały zarząd - jest prawidłowe.

- środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które Zakład przed przekształceniem otrzymał od G. K. nieodpłatnie - jest nieprawidłowe

Organ odstąpił od uzasadnienia prawnego oceny stanowiska Gminy w zakresie pytań oznaczonych we wniosku Nr (...), Nr (...) podzielając w pełni stanowisko strony w tym zakresie.

Uzasadniając stanowisko odnośnie pytań nr 1 i 4, organ wskazał m.in. na przepisy art. 6 ust. 1, art. 22 ust. 1, art. 23 u.g.n., art. 93a O.p.

Organ podzielił stanowisko Gminy w zakresie pytania Nr 1, że w wyniku przekształcenia realizowanego w trybie przewidzianym w ustawie o gospodarce komunalnej (zgodnie z art. 22 oraz 23) dochodzi do pełnej sukcesji podatkowej w ramach której powstała z przekształcenia Spółka wchodzi, co do zasady we wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki samorządowego zakładu budżetowego.

Nadto organ stwierdził, że nie będą kosztem uzyskania przychodu odpisy od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które Gmina przekazała zakładowi budżetowemu nieodpłatnie ponieważ zastosowanie znajdzie regulacja zawarta w art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. a u.p.d.o.p. Z treści tego przepisu wynika bowiem, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz

wartości niematerialnych i prawnych:

a) nabytych nieodpłatnie, jeżeli:

- nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw, lub

- dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub

- nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku.

Wobec powyższego, Spółka, będąca następcą prawnym przekształcanego zakładu budżetowego, nie będzie uprawniona do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów z tytułu dokonywanych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które zakład budżetowy otrzymał od Gminy nieodpłatnie, a otrzymanie to w rzeczywistości (jak wskazano w opisie zdarzenia przyszłego) nie stanowiło przychodu podatkowego (kwestia ta jako element opisu zdarzenia przyszłego nie podlegała ocenie w niniejszej interpretacji).

Organ zgodził się z tą częścią stanowiska strony w zakresie pytania Nr 4, że Spółka będzie miała możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wniesionych przez Gminę do nowo utworzonej Spółki na pokrycie kapitału zakładowego w związku z likwidacją i przekształceniem ZK w K. w Spółkę, które Zakład przed przekształceniem otrzymał od G. K. odpłatnie, zakupił z własnych środków, czy środków trwałych, które G. K. oddała przed przekształceniem w trwały zarząd, z zastrzeżeniem jednak że odpisy amortyzacyjne od tych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych były kosztem uzyskania przychodu likwidowanego zakładu budżetowego.

Organ nie podzielił stanowiska Gminy w zakresie pytania Nr 4, że Spółka będzie miała możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wniesionych przez Gminę do nowo utworzonej Spółki na pokrycie kapitału zakładowego w związku z likwidacją i przekształceniem ZK w K. w Spółkę, które Zakład przed przekształceniem otrzymał od G. K. nieodpłatnie.

Pismem z 8 kwietnia 2025 r. Gmina, reprezentowana przez pełnomocnika wniosła skargę na powyższą interpretację w części, w której stanowisko wnioskodawcy uznane zostało za nieprawidłowe.

Zaskarżonej interpretacji indywidualnej zarzucono:

• naruszenie prawa materialnego poprzez błędną wykładnię art. 15 ust. 6, art. 16a ust. 1, art. 16g ust. 9, art. 16g ust. 18, art. 16h ust. 3, art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. a u.p.d.o.p. i niewłaściwą ocenę co do możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wniesionych przez Gminę do nowo utworzonej Spółki na pokrycie kapitału zakładowego w związku z likwidacją i przekształceniem ZK w K. w Spółkę, które Zakład przed przekształceniem otrzymał od Gminy nieodpłatnie, a w konsekwencji naruszenie art. 93a § 1 w zw. z art. 93b O.p., poprzez niewłaściwe zastosowanie zasady sukcesji podatkowej,

• naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 121 § 1 w zw. z art. 14h oraz art. 14e § 1 pkt 1 O.p., poprzez naruszenie przez Dyrektora KIS zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, poprzez wydanie w indywidualnej sprawie skarżącej interpretacji prawa podatkowego bez uwzględnienia dorobku orzecznictwa sądowo-administracyjnego dotyczącego spraw analogicznych względem rozpatrywanej sprawy.

Mając na uwadze powyższe zarzuty Gmina wniosła o uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej w części, w

której uznano stanowisko skarżącej za nieprawidłowe, zasądzenie na rzecz skarżącej kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko zawarte w zaskarżonej interpretacji.

Uzasadnienie prawne

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga zasługuje na uwzględnienie.

W myśl art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 935, dalej: p.p.s.a.), kontrola sprawowana przez sądy administracyjne obejmuje również orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach.

Rozpoznając skargę na powyższą interpretację w pierwszej kolejności należy wskazać, że w myśl art. 57a p.p.s.a. "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".

Przedmiotem sporu w analizowanej sprawie jest uznanie, czy Spółka powstała z przekształcenia ZK w K. będzie mieć możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wniesionych przez Gminę do nowo utworzonej Spółki na pokrycie kapitału zakładowego w związku z likwidacją i przekształceniem ZK w K. w Spółkę, które Zakład przed przekształceniem otrzymał od Gminy nieodpłatnie.

Zdaniem skarżącej, jako następca prawny przekształconego ZK, ma ona możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, które Gmina przekazała wcześniej zakładowi budżetowemu nieodpłatnie, a następnie zostały przez nią nabyte w formie aportu. Natomiast w ocenie organu nie będą kosztem uzyskania przychodu odpisy od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które Gmina przekazała zakładowi budżetowemu nieodpłatnie ponieważ zastosowanie znajdzie regulacja zawarta w art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. a u.p.d.o.p. Spółka, będąca następcą prawnym przekształcanego zakładu budżetowego, nie będzie uprawniona do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów z tytułu dokonywanych odpisów amortyzacyjnjrch od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które zakład budżetowy otrzymał od Gminy nieodpłatnie, a otrzymanie to w rzeczywistości (jak wskazano w opisie zdarzenia przyszłego) nie stanowiło przychodu podatkowego.

Sąd nie podziela stanowiska organu.

Przystępując do rozstrzygnięcia zaistniałego sporu w pierwszej kolejności należy przytoczyć art. 22 ust. 1 u.g.k., zgodnie z którym organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może, w drodze uchwały, zdecydować o likwidacji samorządowego zakładu budżetowego w celu zawiązania spółki akcyjnej, albo spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przez wniesienie, na pokrycie kapitału spółki, wkładu w postaci mienia samorządowego zakładu budżetowego pozostałego po jego likwidacji. Z kolei według art. 23 ust. 1 u.g.k. składniki mienia samorządowego zakładu budżetowego przekształconego w spółkę stają się majątkiem spółki. Stosownie zaś do art. 23 ust. 3 u.g.k. spółka powstała w wyniku przekształcenia wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki związane z działalnością

zakładu budżetowego.

Z przytoczonych przepisów wynika, że przekształcenie zakładu budżetowego w spółkę prawa handlowego musi odbyć się poprzez likwidację zakładu budżetowego, dokonaną w celu zawiązania jednej z wymienionych rodzajów spółek, a nie w celu definitywnego zakończenia działalności komunalnej prowadzonej dotychczas przez daną jednostkę. Tym samym zgodzić się należy ze stanowiskiem, że pojęcie przekształcenia samorządowego zakładu budżetowego w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością na skutek likwidacji tego zakładu, o którym mowa w art. 22 ust. 1 i art. 23 ust. 3 u.g.k. w zw. z art. 93b O.p., nie oznacza likwidacji przedmiotowej i podmiotowej tego podmiotu, lecz tylko zmianę formy organizacyjno-prawnej prowadzenia działalności gospodarczej. Wyżej wskazane przepisy ustawy o gospodarce komunalnej wiążą skutek przekształcenia tylko ze składnikami mienia samorządowego zakładu budżetowego pozostałego po jego likwidacji, które stają się po przekształceniu majątkiem spółki, a nie składnikami mienia gminy. Przepis art. 22 ust. 1 u.g.k. używa bowiem pojęcia "mienie samorządowego zakładu budżetowego". Pojęcie to powinno być rozumiane tak, jak w prawie cywilnym, o którym mowa w art. 44 Kodeksu cywilnego. W konsekwencji skoro zgodnie z art. 23 ust. 1 u.g.k. składniki mienia tego zakładu, z dniem przekształcenia stały się majątkiem spółki, to stosownie do art. 23 ust. 3 u.g.k. w zw. z art. 93b i art. 93a § 1 O.p. spółka powstała w wyniku przekształcenia wstąpiła we wszystkie prawa i obowiązki związane z działalnością samorządowego zakładu budżetowego. Artykuł 23 u.g.k. nie normuje szczególnego trybu przekształcania zakładów budżetowych w spółki (z pominięciem procedury likwidacji tych zakładów), lecz reguluje jedynie majątkowe konsekwencje tego procesu, o którym jest mowa w art. 22 u.g.k.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2011 r. o sygn. akt II FSK 1634/09, zgodnie z którym - pojęcie przekształcenia samorządowego zakładu budżetowego w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością na skutek likwidacji tego zakładu, o którym mowa w art. 22 ust. 1 i art. 23 ust. 3 u.g.k. nie oznacza likwidacji przedmiotowej i podmiotowej tego podmiotu, lecz tylko zmianę formy organizacyjno-prawnej prowadzenia działalności gospodarczej. W konsekwencji, należy stwierdzić, że w stanie faktycznym sprawy Spółka przedstawiła we wniosku przekształcenie zakładu budżetowego w spółkę z o.o., które polegało na tym, że Spółka wstąpiła we wszystkie prawa i obowiązki podatkowe podmiotu przekształcanego (samorządowego zakładu budżetowego), zgodnie z art. 93a § 1 w zw. z art. 93b O.p. Podobny pogląd został zaprezentowany również w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lipca 2012 r., sygn. akt II FSK 2647/10.

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. Tym samym kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie, bądź zachowanie źródła przychodów i które nie zostały wyłączone z kosztów na podstawie art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.

Podkreślić należy, że określony wydatek, nie wymieniony w katalogu wydatków nie stanowiących kosztów podatkowych, może stanowić koszt uzyskania przychodu, pod warunkiem, że między tym wydatkiem, a osiągnięciem przychodu zachodzi związek przyczynowo - skutkowy, czyli że poniesienie tego wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie, zwiększenie lub zachowanie przychodu podatnika.

Stosownie natomiast do art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z

przepisami art. 16a-16m, z uwzględnieniem art. 16.

Zasadnie organ wskazał, że na podstawie art. 16g ust. 9 u.p.d.o.p. w razie przekształcenia formy prawnej, podziału, albo połączenia podmiotów, z zastrzeżeniem ust. 19, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów - wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 9 ust. 1, podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego.

Przepis ten ma zastosowanie, jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że podmiot powstały z przekształcenia, podziału, albo połączenia lub podmiot istniejący, do którego przeniesiono w wyniku wydzielenia część majątku podmiotu dzielonego, wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki podmiotu przekształconego, połączonego, albo podzielonego (art. 16g ust. 18 u.p.d.o.p.).

Nadto stosownie do art. 16h ust. 3 u.p.d.o.p. podmioty, o których mowa w art. 16g ust. 9 u.p.d.o.p., powstałe z przekształcenia, podziału, z zastrzeżeniem ust. 5, albo połączenia podmiotów oraz podmioty, które przejęły całość lub część innego podmiotu na skutek tych zdarzeń, dokonują odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuują metodę amortyzacji przyjętą przez podmiot przekształcony, podzielony, połączony z uwzględnieniem art. 16i ust. 2-7.

Wskazane przepisy wyrażają tzw. zasadę kontynuacji ustalania wartości początkowej oraz dokonywania odpisów amortyzacyjnych zarówno w zakresie ich wysokości, jak i metody amortyzacji dla podmiotów powstałych z przekształcenia, połączenia, czy podziału. Przy czym, zasada ta znajduje zastosowanie, jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że powstały w powyższy sposób podmiot wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki podmiotu przekształconego, połączonego lub podzielonego, tj. ma miejsce tzw. sukcesja generalna.

W świetle art. 16g ust. 18 w zw. z art. 16g ust. 9 i art. 16h ust. 3 u.p.d.o.p. zasady kontynuacji wartości początkowej, wysokości odpisów oraz metody amortyzacji przyjętych przez podmiot przekształcony, objęte są następstwem prawnym podmiotu powstałego w wyniku tego przekształcenia tylko wtedy, gdy składniki trwałe i wartości niematerialne i prawne stanowiące mienie podmiotu przekształconego zgodnie z art. 22 ust. 1 i art. 23 ust. 1 u.g.k. były objęte ewidencją środków trwałych prowadzoną przez podmiot przekształcony.

Zwrócić należy jednak uwagę, że zasada kontynuacji odpisów amortyzacyjnych odnosi się do wysokości odpisów, metody amortyzacji i wartości początkowej. Wskazana zasada (zasada kontynuacji) nie odnosi się natomiast do kwestii zaliczania odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów. Jednak do zaliczenia w Spółce do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych nie ma znaczenia, czy takie odpisy były zaliczone do kosztów uzyskania przychodów zakładu budżetowego.

Co do zasady odpisy amortyzacyjne stanowią koszty uzyskania przychodów - art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. Ustawodawca przewidział wyjątki od tej zasady i wymienił je w przepisie art. 16 ust. 1 pkt 48, pkt 63 i 64 u.p.d.o.p.

Organ interpretacyjny uznał, że w rozpatrywanej sprawie zachodzi przypadek określony w art. 16 ust. 1 pkt 63 u.p.d.o.p. Zgodnie z nim nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:

a) nabytych nieodpłatnie, jeżeli:

- nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw, lub

- dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub

- nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku.

W ocenie Sądu, w stanie faktycznym przedstawionym przez skarżącą nie znajduje zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 63 lit.a) u.p.d.o.p. O ile wyżej wskazany przepis wprowadzający wyjątek od możliwości zaliczenia odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych do kosztów uzyskania przychodu miał zastosowanie do ZK, nie można odnieść jego treści także do Spółki powstałej w wyniku przekształcenia. W wyniku bowiem przekazania środków trwałych oraz wartości niematerialnych nieodpłatnie przez skarżącą do ZK w K. zastosowanie miał art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., w korespondencji z którym na gruncie art. 16 ust. 1 pkt 63 u.p.d.o.p., Z. K. nie ujmował odpisów amortyzacyjnych w kosztach uzyskania przychodów.

Natomiast w ramach przekształcenia realizowanego na gruncie ustawy o gospodarce komunalnej organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może, w drodze uchwały, zdecydować o likwidacji samorządowego zakładu budżetowego w celu zawiązania spółki akcyjnej albo spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przez wniesienie na pokrycie kapitału spółki, wkładu w postaci mienia samorządowego zakładu budżetowego pozostałego po jego likwidacji. Z kolei według art. 23 ust. 1 u.g.k. składniki mienia samorządowego zakładu budżetowego przekształconego w spółkę stają się majątkiem spółki. Stosownie zaś do art. 23 ust. 3 u.g.k., spółka powstała w wyniku przekształcenia wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki związane z działalnością zakładu budżetowego.

W związku z powyższym majątek Zakładu wniesiony zostanie na poczet utworzenia kapitału zakładowego Spółki, w wyniku wniesienia którego skarżąca otrzyma w zamian udziały w powstałej Spółce. Gmina, jako wnoszący wkład straci prawo do wnoszonego majątku, z kolei Spółka powstała w wyniku przekształcenia stanie się jego właścicielem. Spółka nie nabędzie przedmiotu wkładu nieodpłatnie, bowiem majątek zostanie nabyty w zamian za wydane udziały. Zasadnie skarżąca podnosi, że brak jest przepisów w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, które zawierałyby ograniczenia lub wyłączenia w kwestii zaliczenia odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, za które wydane zostały udziały.

Bez znaczenia dla Spółki powstałej z przekształcenia jest fakt, czy takie odpisy stanowiły koszty uzyskania przychodów w ZK. Bezsprzecznie, majątek wniesiony do Spółki został przekazany odpłatnie, w zamian za wydanie udziałów na rzecz Gminy. Składniki majątku, w tym środki trwale oraz wartości niematerialne i prawne, zostały najpierw nieodpłatnie przekazane przez Gminę na rzecz ZK, a następnie w wyniku przekształcenia zostały przekazane przez Gminę na kapitał zakładowy Spółki w zamian za udziały. Należy zatem podkreślić, że skarżąca nie otrzymała składników majątku nieodpłatnie.

W ocenie Sądu, organ podatkowy, wydając interpretację, błędnie zastosował zasadę sukcesji podatkowej, uwzględniając ją także w odniesieniu do prawa do ujęcia odpisów amortyzacyjnych w kosztach uzyskania przychodu Spółki powstałej w wyniku przekształcenia zakładu budżetowego, naruszając tym samym art. 93a § 1 w związku z art. 93b O.p.

Konkludując, w ocenie Sądu z żadnych przepisów nie wynika, by w przypadku otrzymania przez podatnika środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (przekazanych przez Gminę zakładowi budżetowemu nieodpłatnie), za które zostały wydane udziały, zostało wyłączone prawo do zaliczenia do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych. Poza sporem jest, że wniesione w formie wkładu niepieniężnego środki trwałe i wartości niematerialne i prawne przekazane zostały w całości na utworzenie kapitału zakładowego Spółki. Tym samym Spółka stała się właścicielem przedmiotu wkładu, czyli nabyła ten przedmiot na własność. Z drugiej strony podmiot wnoszący wkład - Gmina - utraciła prawo własności. Jest to sytuacja, w której na skutek dokonania czynności

prawnej jeden podmiot traci prawo własności na rzecz drugiego podmiotu. Nabycie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przez Spółkę ma zatem charakter odpłatny, gdyż w zamian za wkład niepieniężny Gmina uzyskała udziały.

Z uwagi na powyższe, w ocenie Sądu, w przedstawionym stanie faktycznym skarżąca ma prawo do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych oraz wartości niematerialnych i prawnych wniesionych przez Gminę do Spółki na pokrycie kapitału zakładowego w związku z likwidacją i przekształceniem Zakładu w Spółkę, niezależnie od tego czy środki te i wartości niematerialne i prawne zakład otrzymał odpłatnie, nieodpłatnie czy też zakupił z własnych środków.

Nie można więc, w ocenie Sądu, pozbawiać skarżącej prawa do dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, a w dalszej kolejności zaliczania ich do kosztów uzyskania przychodów, które zostały przez nią nabyte w sposób odpłatny.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie m.in. w wyrokach NSA: z 18 grudnia 2020 r. sygn. akt II FSK 2378/18 , z 14 września 2022 r., sygn. akt II FSK 102/21.

Zasadne okazały się więc wskazane w skardze zarzuty dotyczące naruszenia prawa materialnego.

W ocenie Sądu, organ nie naruszył przepisów postępowania, tj. art. 121 § 1 w zw. z art. 14h oraz art. 14e § 1 pkt 1 O.p., przez nieuwzględnienie dorobku orzecznictwa sądowo-administracyjnego dotyczącego spraw analogicznych względem rozpatrywanej sprawy.

Sąd podnosi, że organ podatkowy szczegółowo wyjaśnił wszystkie przesłanki będące podstawą rozstrzygnięcia, wskazał precyzyjnie, dlaczego uważa stanowisko podatnika za nieprawidłowe oraz wskazał stanowisko jego zdaniem prawidłowe z uzasadnieniem prawnym. Z faktu, że w przedmiotowej sprawie organ podatkowy wydał rozstrzygnięcie inne od tego, którego, oczekiwała skarżąca nie wynika, że w toku działań interpretacyjnych doszło do naruszenia przepisów postępowania, które niweczyłoby zaufanie do organu podatkowego. Organ przeanalizował wniesione przez skarżącą podanie, zapoznał się z treścią powołanego orzecznictwa oraz dokonał oceny prawidłowości prezentowanego w podaniu stanowiska na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, o których interpretację skarżąca wniosła. Ponadto, z żadnego przepisu Ordynacji podatkowej nie wynika obowiązek organu do polemizowania z powołanymi przez skarżącą wyrokami sądów administracyjnych.

Mając powyższe na uwadze Sąd, na podstawie art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit.a p.p.s.a., uchylił interpretację w zaskarżonej części, uznając, że została ona wydana z naruszeniem przepisów prawa materialnego wskazanych w skardze. Wyeliminowanie powyższego aktu z obrotu prawnego oznacza, że zachodzi konieczność dokonania ponownej oceny stanowiska skarżącej zaprezentowanego we wniosku o wydanie interpretacji, z uwzględnieniem przedstawionej wyżej oceny prawnej przepisów mających zastosowanie w sprawie.

O kosztach Sąd orzekł na podstawie art. 200 i 205 § 2 i 4 p.p.s.a., zasądzając od organu interpretacyjnego na rzecz strony skarżącej koszty postępowania w kwocie 680 zł, na które składają się wpis sądowy w wysokości 200 zł oraz wynagrodzenie pełnomocnika, będącego doradcą podatkowym - 480 zł, ustalone na podstawie § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1687).