

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 15 października 2020 r. (data wpływu 20 października 2020 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego określonego w art. 17 ust. 1 pkt 44 updog w stosunku do przychodu uzyskanego przez Spółdzielnię Mieszkaniową w następstwie nieodpłatnego otrzymania wyposażenia placu zabaw – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 20 października 2020 r. wpłynął do tutejszego organu wniosek o wydanie interpretacji dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego określonego w art. 17 ust. 1 pkt 44 updog w stosunku do przychodu uzyskanego przez Spółdzielnię Mieszkaniową w następstwie nieodpłatnego otrzymania wyposażenia placu zabaw.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Spółdzielnia Mieszkaniowa prowadzi działalność w oparciu o przepisy ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1465). Spółdzielnia jest właścicielem gruntu, na którym znajduje się plac zabaw. Grunt ten wchodzi w skład nieruchomości mieszkaniowej położonej przy ul. (...). Plac zabaw przeznaczony jest do wspólnego korzystania przez osoby zamieszkujące w danej nieruchomości a także osiedlu. Z placu zabaw korzystają mieszkańcy Spółdzielni oraz osoby, które nie mieszkają w jej zasobach. Spółdzielnia ma otrzymać nieodpłatnie dodatkowe wyposażenie placu zabaw. W skład wyposażenia będą wchodzić urządzenia nowe. Do nieodpłatnego nabycia, o którym mowa wyżej, nie ma zastosowania przepis art. 12 ust. 4 pkt 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy w związku z nieodpłatnym otrzymaniem wyposażenia placu zabaw, spółdzielnia uzyskała przychód kształtujący dochód zwolniony z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych?

Zdaniem Wnioskodawcy, zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 przychodem jest w szczególności wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności

publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie.

Na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 44 wyżej wymienionej ustawy, wolne od podatku są dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, товариств будownictwa społecznego oraz samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi – w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi.

Ustawodawca nie sprecyzował, co należy rozumieć pod pojęciem „nieodpłatne świadczenie”, wobec powyższego, należy odwołać się do znaczenia tego pojęcia, jakie nadają mu przepisy prawa cywilnego, a także orzecznictwo. Przez „nieodpłatne świadczenia” należy zatem rozumieć te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne (tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu) przysporzenie majątku, mające konkretny wymiar finansowy lub zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu. Zgodnie z pismem Ministerstwa Finansów znak: DD6/8213/11/KWW/07/MB7/82 z dnia 5 marca 2008 r., przez „zasoby mieszkaniowe”, o których mowa w przepisie art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych należy rozumieć między innymi urządzenia i uzbrojenia terenów, jak np.:

- budowle komunikacyjne, jak: drogi osiedlowe, ulice, parkingi;
- inne budowle i urządzenia związane z ukształtowaniem i zagospodarowaniem terenu, mające wpływ na prawidłowe funkcjonowanie osiedlowych budynków mieszkalnych, jak np.: latarnie, oświetleniowe, ogrodzenia, parkingi, trawniki, kontenery na śmieci.

Zgodnie z definicją zawartą w słowniku Wydawnictwa Naukowego PWN S.A. (strona internetowa Wydawnictwa znajduje się pod adresem <http://sjp.pwn.pl>), pojęcie „gospodarka” oznacza między innymi dysponowanie, zarządzanie czymś. Za gospodarkę zasobami mieszkaniowymi należy zatem uznać wszystkie czynności związane z dysponowaniem, zarządzaniem zasobami mieszkaniowymi. Zdaniem Spółdzielni, place zabaw wraz z wyposażeniem są niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania osiedlowych budynków mieszkalnych. W związku z tym, należy zaliczyć je do zasobów mieszkaniowych. Zatem, w związku z nieodpłatnym otrzymaniem wyposażenia placu zabaw Spółdzielnia uzyskała przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń kształtujących dochód zwolniony z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wyżej wymienione stanowisko znajduje potwierdzenie w wydanej interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu ILPB4/423-488/11-2/DS.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przeszłego jest prawidłowe.

Zasady funkcjonowania spółdzielni mieszkaniowych określa ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1465).

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ww. ustawy, celem spółdzielni mieszkaniowej jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych i innych potrzeb członków oraz ich rodzin, przez dostarczanie członkom samodzielnych lokali mieszkalnych lub domów jednorodzinnych, a także lokali o innym przeznaczeniu..

Zgodnie z art. 1 ust. 2 ww. ustawy, przedmiotem działalności spółdzielni może być:

1. budowanie lub nabywanie budynków w celu ustanowienia na rzecz członków spółdzielczych lokatorskich praw do znajdujących się w tych budynkach lokali mieszkalnych;
2. budowanie lub nabywanie budynków w celu ustanowienia na rzecz członków odrębnej własności znajdujących się w tych budynkach lokali mieszkalnych lub lokali o innym przeznaczeniu, a także ułamkowego udziału we współwłasności w garażach wielostanowiskowych;
3. budowanie lub nabywanie domów jednorodzinnych w celu przeniesienia na rzecz członków własności tych domów;
4. udzielanie pomocy członkom w budowie przez nich budynków mieszkalnych lub domów jednorodzinnych;
5. budowanie lub nabywanie budynków w celu wynajmowania lub sprzedaży znajdujących się w tych budynkach lokali mieszkalnych lub lokali o innym przeznaczeniu.

Spółdzielnia ma obowiązek zarządzania nieruchomościami stanowiącymi jej mienie lub nabyte na podstawie ustawy mienie jej członków (art. 1 ust. 3 ww. ustawy).

Mając na uwadze powyższe uregulowania stwierdzić należy, że w ustawie o spółdzielniach mieszkaniowych określono zasady i cele działalności spółdzielni mieszkaniowych, a także prawa i obowiązki ich członków.

Zgodnie z art. 1 ust. 7 ww. ustawy, w zakresie nieuregulowanym w ustawie stosuje się przepisy ustawy z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze (Dz.U. z 2020 r. poz. 275, 568, 695 i 875), z zastrzeżeniem ust. 8 i 9.

W kwestiach podatku dochodowego spółdzielnia mieszkaniowa – jako podmiot posiadający osobowość prawną – podlega ogólnym regułom przewidzianym w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm., dalej jako: „updop”).

Jednocześnie, nie została ona wymieniona przez ustawodawcę w treści art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jako podmiot, który jest zwolniony od podatku.

W myśl art. 7 ust. 1 updop, przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. W przypadkach, o których mowa w art. 21, art. 22 i art. 24b, przedmiotem opodatkowania jest przychód.

Przy czym, w myśl art. 7 ust. 2 updop, dochodem ze źródła przychodów, z zastrzeżeniem art. 11c, art. 11i, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

Postanowienia przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie określają definicji przychodów. Przychodem są wszelkie przysporzenia majątkowe o charakterze trwałym, których rzeczywiste otrzymanie, a w niektórych przypadkach jedynie sam fakt, że są należne, powoduje obowiązek zapłaty podatku dochodowego. Zawierają jedynie przykładowy wykaz zdarzeń uznanych

przez ustawodawcę za przychody w rozumieniu tej ustawy. Katalog tych zdarzeń został wymieniony w art. 12 ust. 1 updog.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 updog, przychodem jest między innymi wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie.

Na podstawie art. 12 ust. 5 updog, Wartość otrzymanych rzeczy lub praw, w tym otrzymanych nieodpłatnie, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania, z zastrzeżeniem ust. 6b.

Zgodnie z art. 12 ust. 6 updog, wartość świadczeń w naturze, w tym nieodpłatnych świadczeń, ustala się:

1. jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia - według cen stosowanych wobec innych odbiorców;
2. jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione - według cen zakupu;
3. jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu - w wysokości równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu;
4. w pozostałych przypadkach - na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

Z przywołanych powyżej przepisów wynika, że wartość otrzymanego wyposażenia placu zabaw będzie stanowić dla Spółdzielni przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 updog.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 44 updog, wolne od podatku są dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, товариств budownictwa społecznego oraz samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi - w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi.

Przedmiotem powyższego zwolnienia jest zatem dochód uzyskany przez wskazane w powołanym przepisie podmioty ze źródła, jakim jest działalność w zakresie gospodarki zasobami mieszkaniowymi, jeżeli został przeznaczony na cele preferowane przez ustawodawcę, tj. cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych.

Zatem z powyższej regulacji można wywieść, że aby dochód podmiotów, o których w nim mowa korzystał ze zwolnienia przedmiotowego muszą być spełnione dwa warunki, a mianowicie:

- dochody muszą być uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi,
- dochody te muszą być przeznaczone na utrzymanie zasobów mieszkaniowych.

Podkreślenia wymaga fakt, że oba te warunki muszą być spełnione łącznie. Powyższe oznacza, że nie podlegają zwolnieniu dochody inne niż uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, niezależnie od ich przeznaczenia oraz dochody z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, w części nieprzeznaczonej na utrzymanie tych zasobów.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawierają definicji „gospodarki” i „zasobów mieszkaniowych”, zatem należy w tym zakresie zastosować wykładnię językową.

Z definicji zawartej w Słowniku Języka Polskiego (Wydawnictwo PWN) wynika, że pojęcie „gospodarki” nie ogranicza się tylko do zarządzania i dysponowania, ale obejmuje także całość mechanizmów i warunków działania podmiotów gospodarczych związanych z wytwarzaniem i podziałem dóbr i usług. „Zasób” zaś to m.in. pewna nagromadzona ilość czegoś. Natomiast pojęcie „mieszkanie” jest równoznaczne w swojej treści z pomieszczeniem, w którym się mieszka (vide: Słownik Języka Polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN). Tak więc przymiotnik „mieszkaniowy”, określa rzeczy związane z mieszkaniem, odnoszące się do mieszkania. Zatem, termin zasoby mieszkaniowe dotyczy obiektów mieszkalnych, przeznaczonych do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych.

Wobec powyższego, gospodarka zasobami mieszkaniowymi obejmuje zarządzanie i dysponowanie zgromadzonym zbiorem rzeczy, służących celom mieszkaniowym lub związanych z zamieszkiwaniem. Jej istota sprowadza się do działań służących prawidłowej eksploatacji tych zasobów i utrzymaniu substancji mieszkaniowej w stanie nie pogorszonej.

Uwzględniając zakres tak rozumianego pojęcia „gospodarka” oraz pojęcia „zasoby mieszkaniowe”, uzasadnione jest twierdzenie, że przez gospodarkę zasobami mieszkaniowymi należy rozumieć całość działań mających na celu prawidłowe gospodarowanie substancją mieszkaniową znajdującą się w budynku mieszkalnym.

Wobec powyższego, przez „zasoby mieszkaniowe” należy rozumieć:

1. budynki mieszkalne wraz z wyposażeniem technicznym oraz przynależnymi do nich pomieszczeniami, w szczególności: dźwigi osobowe i towarowe, aparaty do wymiany ciepła, kotłownie i hydrofornie wbudowane, klatki schodowe, strychy, piwnice, komórki, garaże,
2. pomieszczenia znajdujące się w budynku mieszkalnym lub poza nim, związane z administrowaniem i zapewnieniem bezawaryjnego funkcjonowania osiedlowych budynków mieszkalnych, tj.: budynki (pomieszczenia) administracji osiedlowej, kotłownie i hydrofornie wolnostojące, osiedlowe warsztaty (zakłady) konserwacyjno-remontowe,
3. urządzenia i uzbrojenie terenów, na których znajdują się ww. budynki: zbiorniki – doły gnilne, szamba, rurociągi i przewody sieci wodociągowo-kanalizacyjnej, gazowej i ciepłowniczej, sieci elektroenergetyczne i telefoniczne, budowle inżynierskie (studnie itp.), budowle komunikacyjne (np. drogi osiedlowe, ulice, chodniki), inne budowle i urządzenia związane z ukształtowaniem i zagospodarowaniem terenu, mające wpływ na prawidłowe funkcjonowanie osiedlowych budynków mieszkalnych (np. latarnie oświetleniowe, ogrodzenia),

4. grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów, na których posadowione są budynki mieszkalne (lub inne urządzenia zapewniające ich funkcjonowanie).

Wyliczone wyżej obiekty służą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych i utrzymaniu zasobów mieszkaniowych.

Związane z powyżej wskazanymi budowlami (lokalami mieszkalnymi i pomieszczeniami), obiektami i urządzeniami oraz sfinansowane z nich koszty stanowią przychody i koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Stanowią one jednocześnie przychody i koszty podatkowe, jeżeli spełniają warunki określone w art. 12 ust. 1 pkt 1 oraz w art. 15 ust. 1, z uwzględnieniem art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Dochód powstały z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, w myśl art. 17 ust. 1 pkt 44 ww. ustawy, wolny jest od podatku dochodowego, o ile przeznaczony zostanie na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych.

Ze wskazanego zwolnienia nie będą korzystały natomiast dochody spółdzielni mieszkaniowej otrzymane z innych źródeł niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi, nawet jeżeli zostaną przeznaczone na utrzymanie tych zasobów, bowiem nie będzie spełniony jeden z kumulatywnych warunków wskazanych w ww. art. 17 ust. 1 pkt 44 omawianej ustawy. Taki sam skutek wywoła również sytuacja, gdy dochody spółdzielni będą pochodziły co prawda z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, ale nie zostaną przeznaczone na utrzymanie zasobów mieszkaniowych.

Odnosząc powyższe do przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego należy stwierdzić, że otrzymane przez Spółdzielnię Mieszkaniową wyposażenie placu zabaw należy uznać za dotyczące gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Uzyskane dochody z tego tytułu, przeznaczone na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych z wyłączeniem działalności gospodarczej innej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi, na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 44 updog podlegają zwolnieniu od podatku dochodowego.

Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem zdarzenia przyszłego podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Odnosząc się do przywołanych przez Wnioskodawcę interpretacji indywidualnych wskazać należy, że zostały one wydane w indywidualnych sprawach i nie mają zastosowania ani konsekwencji wiążących w odniesieniu do żadnego innego stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego. Natomiast Organ, mimo że w ocenie indywidualnych spraw podatników posiłkuje się wydanymi rozstrzygnięciami, to nie ma możliwości zastosowania ich wprost, ponieważ nie stanowią materialnego prawa podatkowego.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji

indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w (...) za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.