

**I SA/Wr 1013/11 - Wyrok**

<b>Data orzeczenia</b>	2011-11-10
<b>Data wpływu</b>	2011-06-24
<b>Sąd</b>	Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
<b>Sędziowie</b>	Katarzyna Borońska Marta Semiczek Tomasz Świetlikowski /przewodniczący sprawozdawca/
<b>Symbol z opisem</b>	6113 Podatek dochodowy od osób prawnych 6560
<b>Hasła tematyczne</b>	Podatek dochodowy od osób prawnych
<b>Sygn. powiązane</b>	II FSK 266/12
<b>Skarżony organ</b>	Minister Finansów
<b>Treść wyniku</b>	*Uchylono interpretację przepisów prawa podatkowego
<b>Powołane przepisy</b>	Dz.U. 2000 nr 54 poz 654; art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a/, art. 17 ust. 1 pkt 44; Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - tekst jednolity

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Tomasz Świetlikowski (sprawozdawca), Sędziowie Sędzia WSA Marta Semiczek, Sędzia WSA Katarzyna Borońska, Protokolant Ewelina Bedyńska, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 10 listopada 2011 sprawy ze skargi A z/s w J. na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia [...] lutego 2011 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych I. uchyla zaskarżoną interpretację indywidualną; II. zasądza od Ministra Finansów na rzecz strony skarżącej kwotę [...] (słownie: [...]) z tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

**Uzasadnienie**

A (dalej: [...]SM/SM/Spółdzielnia) wystąpiła do Ministra Finansów (dalej: MF) z wnioskiem o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego zawartych w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 ze zm. - dalej: u.p.d.o.p.), dotyczących kosztów uzyskania przychodów.

Z opisanego we wniosku stanu faktycznego wynika, że [...]SM posiada w swoich zasobach mieszkaniowych lokale użytkowe, zajmowane na podstawie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, własności wyodrębnionej i umowy najmu. Realizując zapisy art. 6 ust. 3 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz. U. z 2003 r., Nr 119, poz. 1116 ze zm. - dalej: u.s.m.), SM utworzyła fundusz remontowy zasobów mieszkaniowych, odpisy na który obciążają koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi.

[...]SM sformułowała zapytanie, czy - naliczony od lokali użytkowych - odpis na fundusz remontowy zasobów mieszkaniowych można ująć w ciężar kosztów uzyskania przychodów, zgodnie z art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p.?

Spółdzielnia wyraziła pogląd, że w/w odpis stanowi koszt uzyskania przychodów.

W interpretacji indywidualnej z [...] lutego 2010 r. (nr [...]), MF stanowisko [...]SM uznał za nieprawidłowe. Uzasadniał, że w myśl art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p. nie uważa się za koszt uzyskania przychodów odpisy i wpłaty na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika; kosztem uzyskania przychodów są jednak podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy. Wskazał, iż stosownie do art. 6 ust. 3 u.s.m. spółdzielnia mieszkaniowa tworzy

fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych, a odpisy na ten fundusz obciążają koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi stanowiącymi mienie spółdzielni. Zdaniem organu, do kosztów można zaliczyć odpisy na fundusz remontowy zasobów mieszkaniowych, zaś zasoby mieszkaniowe stanowią nie tylko lokale mieszkalne, ale także pomieszczenia pozostałe i urządzenia wchodzące w skład budynku mieszkalnego, również znajdujące się poza nim, których istnienie jest niezbędne dla prawidłowego korzystania z mieszkań przez mieszkańców (ułatwiający im dostęp do budynku mieszkalnego i zapewniający sprawne jego funkcjonowanie oraz administrowanie). W opinii MF, lokale użytkowe nie należą do pomieszczeń, które są niezbędne dla prawidłowego korzystania z lokali mieszkalnych. Dlatego dokonywane od nich odpisy na fundusz remontowy zasobów mieszkaniowych nie stanowią kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym.

Po wyczerpaniu trybu administracyjnego, w skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, SM zarzuciła interpretacji naruszenie art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p. na skutek ich błędnej wykładni i przyjęcia, że lokale użytkowe nie należą do zasobów mieszkaniowych Spółdzielni.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, wyrokiem z 30 sierpnia 2010 r. (sygn. akt I SA/Wr 662/10), uchylił skarżoną interpretację indywidualną.

Wskazując na treść i dokonując wykładni art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p. Sąd zauważył, iż kosztem przychodu mogą być jedynie takie odpisy

i wpłaty na fundusze tworzone przez podatnika, których obowiązek (możliwość) tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy. Wywiódł, że ustawa podatkowa nie przesądza, jakie konkretnie fundusze (odpisy, wpłaty na nie) mogą być uwzględnione w rachunku podatkowym, odsyłając w tym zakresie do przepisów odrębnych ustaw. Z tego też względu, zdaniem Sądu, to w unormowaniu, do którego ustawa podatkowa kieruje, poszukiwać trzeba zakresu odpisów i wpłat na fundusze tworzone przez podatnika (akceptowanych jako koszty przychodu). Sąd stwierdził, iż odwołując się do funduszu remontowego zasobów mieszkaniowych, o którym mowa

w art. 6 ust. 3 u.s.m., organ interpretacyjny dokonał błędnej wykładni pojęcia "zasoby mieszkaniowe", bazując na jego potocznym rozumieniu, obejmującym - obok samych mieszkań (lokali mieszkalnych) - budynki, budowle i urządzenia, niezbędne dla prawidłowego korzystania z mieszkań. Przedwcześnie było, według Sądu, twierdzenie organu, że w skład zasobów mieszkaniowych nie zalicza się lokali użytkowych, gdyż nie służą one zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych. Sąd zarzucił, iż MF nie poddał analizie innych, poza art. 6 ust. 3 u.s.m., przepisów u.s.m., pod kątem ustalenia zakresu odpisów (wpłat) na fundusz remontowy zasobów mieszkaniowych. Wywodzenie zakresu odpisów na ten fundusz jedynie z jego nazwy ("zasobów mieszkaniowych"), bez konfrontacji z pozostałymi unormowaniami u.s.m., Sąd uznał za niewystarczające. Wskazał Sąd, że wydając ponownie interpretację MF obowiązany będzie odnieść się do stanowiska SM całościowo, uwzględniając regulacje u.s.m. w zakresie określenia rodzaju majątku uczestniczącego w finansowaniu funduszu zasobów mieszkaniowych. W wydanej powtórnie interpretacji indywidualnej z dnia [...] lutego 2011 r. (nr [...]), MF stanowisko [...]SM uznał za nieprawidłowe.

Biorąc wzgląd na treść art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p. organ interpretacyjny stwierdził, iż dla zaliczenia odpisów (wpłat) na dany fundusz do kosztów uzyskania przychodów niezbędne jest: po pierwsze, aby obowiązek (możliwość) utworzenia funduszu wynikał z - innej niż u.p.d.o.p. - ustawy, po drugie: w "innej" ustawie musi znaleźć się zapis, że odpisy (wpłaty) na konkretny fundusz stanowią koszt uzyskania przychodów w rozumieniu podatku dochodowego. Realizując zalecenia Sądu, MF dokonał analizy przepisów u.s.m.

traktujących

o: celach spółdzielni mieszkaniowych, przedmiocie ich działalności, definicji lokalu, obowiązkach posiadaczy lokali w zakresie uczestnictwa w wydatkach na utrzymanie zasobów mieszkaniowych spółdzielni, obowiązku stworzenia przez spółdzielnię funduszu na remonty zasobów mieszkaniowych, odpisy na który obciążają koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi stanowiącymi mienie spółdzielni. Zauważył organ, iż opisane we wniosku lokale użytkowe Spółdzielnia zalicza do jej zasobów mieszkaniowych. Dowodził, że od w/w lokali SM dokonuje odpisów na fundusz remontowy, zgodnie z obowiązującymi w [...]SM regulaminami, w wysokości ustalonej indywidualnie dla każdego budynku. Kontynuował MF, że u.s.m. nie zawiera definicji "zasobów mieszkaniowych" oraz "gospodarki zasobami mieszkaniowymi". W wyniku analizy regulacji u.s.m. stwierdził jednak, iż do zasobów mieszkaniowych spółdzielni mieszkaniowej (w rozumieniu u.s.m.) zaliczane są również lokale użytkowe. Dalej organ przyjął, że skoro w art. 6 ust. 3 u.s.m. brak jest jakiegokolwiek odniesienia do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu podatku dochodowego, to nie można zakładać, iż regulacja ta stanowi przepis prawa podatkowego. Rozważając treść art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. MF wywiódł, iż ustawodawca rozróżnia działalność w zakresie gospodarki zasobami mieszkaniowymi i działalność gospodarczą inną niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi. Podniósł, że należy przyjmować, iż "zasoby mieszkaniowe" to nie tylko lokale mieszkalne, ale również pozostałe pomieszczenia i urządzenia wchodzące w skład budynku mieszkalnego lub znajdujące się poza nim, których istnienie jest niezbędne dla prawidłowego korzystania z mieszkań przez mieszkańców, jak również ułatwiające im dostęp do budynku mieszkalnego oraz zapewniające jego sprawne funkcjonowanie oraz administrowanie. Dodał, iż na "gospodarkę zasobami mieszkaniowymi" składają się wpływy z opłat (zaliczek), uiszczanych przez posiadaczy tych zasobów oraz pokrywane z nich koszty. W związku z powyższym MF stwierdził, że lokale użytkowe (bez względu na strukturę własności) nie wchodzą w skład zasobów mieszkaniowych w rozumieniu u.p.d.o.p. Tym samym, brak jest podstaw do uznawania za koszt podatkowy odpisów na fundusz remontowy w części dotyczącej tychże lokali. Ponadto organ wskazał, iż świadczenia na rzecz funduszu remontowego dokonywane są przez członków spółdzielni, właścicieli lokali niebędących członkami spółdzielni i osoby niebędące członkami spółdzielni, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokali. Zatem wydatki związane z wpłatami na powyższy fundusz nie mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów SM. Podsumował organ, że odpisy na fundusz remontowy zasobów mieszkaniowych, obciążające koszty gospodarki tymi zasobami, o których mowa w art. 6 ust. 3 u.s.m., dokonane od lokali użytkowych, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów

w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.p. MF zaznaczył, iż powyższe nie oznacza, że wydatki związane z utrzymaniem lokali użytkowych nie mogą stanowić kosztów podatkowych na podstawie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., o ile spełnione zostaną przesłanki wynikające z tego przepisu. Zatem, mimo że sam odpis od lokali użytkowych - dokonany na ten fundusz - nie stanowi kosztu uzyskania przychodów, to kosztem tym będą wydatki poniesione na remonty tego rodzaju lokali. Będą to jednak koszty związane z inną działalnością niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi. W skardze, po bezskutecznym wezwaniu organu do usunięcia naruszenia prawa i zmiany interpretacji, SM zaskarżyła interpretację w zakresie przyjęcia, że dokonany od lokali użytkowych odpis na fundusz remontowy zasobów mieszkaniowych nie stanowi kosztu uzyskania przychodów. Skarżonej interpretacji zarzuciła:

1) błędną i dowolną wykładnię art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 6 ust. 3 u.s.m. i uznanie, że lokale użytkowe nie wchodzą w skład zasobu mieszkaniowego SM;

2) naruszenie art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm. - dalej: p.p.s.a.) poprzez zignorowanie

zaleceń sformułowanych przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z 30 sierpnia 2010 r. (sygn. akt I SA/Wr 662/10) uchylającym pierwotnie wydaną przez MF interpretację.

Strona wniosła o uchylenie skarżonej interpretacji w całości i zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa prawnego, według norm przepisanych.

Skarżąca wskazała, iż u.s.m. obowiązek wpłat na fundusz remontowy zasobów mieszkaniowych spółdzielni mieszkaniowej nakłada także na dysponentów lokali użytkowych. Uznała, że skoro tak, to wpłaty te stanowią koszt uzyskania przychodów, stosownie do art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz w powiązaniu

z art. 6 ust. 3 u.s.m.

Odpowiadając na skargę MF wniósł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje.

Skarga okazała się uzasadniona.

Zakres kontroli sprawowanej przez wojewódzkie sądy administracyjne określa ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269), stanowiąc w art. 1 § 2, iż sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem jej zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej. Kontrola ta obejmuje orzekanie w sprawach, których katalog zawiera art. 3 p.p.s.a. W określonych przez ten przepis przedmiotowych granicach kognicji sądów administracyjnych mieści się orzekanie

w sprawach skarg na - wydane w indywidualnych sprawach - pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego (art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a.). Sąd, uwzględniając skargę, uchyla taką interpretację (art. 146 § 1 p.p.s.a.).

Po dokonaniu kontroli zaskarżonej interpretacji, mając na uwadze stan faktyczny i prawny sprawy, sformułowane w skardze zarzuty oraz wspierające je argumenty, Sąd stwierdza, że w sprawie zaistniały podstawy do zakwestionowania stanowiska organu podatkowego wyrażonego w tej interpretacji. Interpretacja ta narusza bowiem prawo materialne w stopniu powodującym konieczność wyeliminowania jej z obrotu prawnego, tj. art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p.

Zgodnie z treścią art. 134 § 1 p.p.s.a. Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. W ramach tak wyznaczonej kompetencji Sąd uznał, iż skarżona interpretacja nie narusza regulacji procesowych, przewidzianych dla instytucji indywidualnych pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. W tym zakresie również strona nie sformułowała w skardze zarzutów.

Sąd nie podziela natomiast zarzutu skargi traktującego o naruszeniu przez MF - w sposób mający wpływ na wynik sprawy - art. 153 p.p.s.a. Według Sądu, organ interpretacyjny w sposób wystarczający zrealizował wskazania zawarte w wyroku z 30 sierpnia 2010 r., uchylającym pierwotnie wydaną przez MF interpretację, w zakresie analizy przepisów u.s.m. pod kątem ustalenia zakresów odpisów (wpłat) na fundusz remontowy zasobów mieszkaniowych, celów działania spółdzielni mieszkaniowych, definicji lokalu w rozumieniu u.s.m., ustalenia, jaka substancja majątkowa uczestniczy

w finansowaniu funduszu remontowego. Przy czym Sąd stwierdza, iż organ podatkowy mógł dokonać teŝe analizy w sposób bardziej dogłębny.

Dalej Sąd zauwaŝa, ŝe spór [...]SM z MF, zainicjowany złoŝeniem wniosku w trybie art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm. - dalej: O.p.), dotyczy wykładni przepisu art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p., przeprowadzonej w kontekście zapytania podatnika, czy odpisy na fundusz remontowy zasobów mieszkaniowych, dokonywane przez SM od lokali uŝytkowych, stanowią koszt uzyskania przychodów w rozumieniu ustawy podatkowej.

Poprzedzając szczególowe rozwaŝania w sprawie, w odesłaniu do treści art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p., naleŝy na wstępie wskazać, ŝe - co do zasady - na gruncie uregulowań u.p.d.o.p., odpisy i wpłaty na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika nie stanowią kosztów uzyskania przychodów,

o czym wprost przesądza art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) zdanie 1 u.p.d.o.p. Jednocześnie, jak wynika z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) zdanie 2 u.p.d.o.p., ustawodawca, na zasadzie odstępstwa od tej reguły, dopuścił moŝliwość zaliczenia do kosztów podatkowych podstawowych odpisów i wpłat na te fundusze, jeŝeli, jak stanowi przepis, "obowiàzek lub moŝliwość ich tworzenia w cięŝar kosztów określają odrębne ustawy".

Formułowane uwagi na tle art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p. prowadzą do wniosku, iż - na zasadzie wyjątku - istnieje moŝliwość ujęcia przez podatnika w kosztach podatkowych odpisów i wpłat na tworzone przez niego fundusze, o ile będą one spełniać łącznie dwie przesłanki o charakterze normatywnym, tj. obowiàzek lub moŝliwość tworzenia takich funduszy przewiduje akt o randze ustawowej a przepis nakładający obowiàzek lub wprowadzający moŝliwość ich tworzenia stanowi, ŝe odpisy i wpłaty dokonywane na te fundusze stanowią koszty przychodu. Jednocześnie, ustawa podatkowa nie przesądza o tym, jakie konkretnie fundusze (odpisy, wpłaty na nie) mogą być uwzględniane w rachunku podatkowym, odsyłając w tym zakresie do przepisów odrębnych ustaw.

Kategoria "funduszu na remonty zasobów mieszkaniowych" funkcjonuje

w porządku prawnym w oparciu o przepis art. 6 ust. 3 u.s.m., w myśl którego, spółdzielnia tworzy (podkreślenie Sądu) fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych. Przepis ten dodatkowo stanowi, ŝe odpisy na ten fundusz obciàżają (podkreślenie Sądu) koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi stanowiącymi mienie spółdzielni.

Zestawienie obu regulacji, tj. treści art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p. z art. 6 ust. 3 u.s.m., nie pozostawia wątpliwości, iż fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych, o jakim mowa w treści w/w przepisu, spełnia normatywne kryteria do tego, by móc uznać dokonywane na jego rzecz odpisy i wpłaty za koszty uzyskania przychodu

w rozumieniu art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p. (fundusz ten został wprowadzony ustawą, ma charakter obligatoryjny i zawiera zapis o tym, ŝe dokonywane na fundusz odpisy obciàżają koszty gospodarki mieszkaniowej).

Spełnienie wymienionych kryteriów, jak moŝna wnioskować z treści zaskarŝonej interpretacji, dostrzegł równieŝ - orzekający w sprawie - MF. Niemniej jednak organ podatkowy stwierdził, ŝe regulacja art. 6 ust. 3 u.s.m. nie ma charakteru normy prawa podatkowego i z tych względków przepis ten nie moŝe stanowić podstawy dla kwalifikacji wydatków do kosztów podatkowych.

Brak podatkowego charakteru art. 6 ust. 3 u.s.m. miał pierwszoplanowe znaczenie dla MF i niewątpliwie wpływał na proces wykładni. U podstaw negatywnej oceny przedstawionego we wniosku stanowiska SM leżało przekonanie, że kategoria lokali użytkowych nie mieści się w pojęciu "zasobów mieszkaniowych" w rozumieniu ustawy podatkowej. Wskazując na powyższe MF przyjął, iż odpisy na rzecz funduszu remontowego zasobów mieszkaniowych, tworzonych na podstawie art. 6 ust. 3 u.s.m., nie stanowią kosztu uzyskania przychodów na gruncie u.p.d.o.p., jeżeli dokonywane są od lokali o innym niż mieszkaniowe przeznaczeniu.

Nie podzielając stanowiska wyrażonego w zaskarżonej interpretacji Sąd uznał, że przedstawiona przez MF interpretacja zakresu znaczeniowego pojęcia "zasoby mieszkaniowe" stanowi przykład nieuzasadnionego, a przez to również wadliwego, zastosowania wykładni zawężającej, opierającej znaczenie pojęcia "zasobów mieszkaniowych" jedynie na językowej analizie tekstu prawnego.

Odwołując się do orzecznictwa "wykładnia gramatyczno - słownikowa jest tylko jednym z przyjmowanych powszechnie w rozumowaniu prawniczym sposobów wykładni, a wnioski z niej płynące mogą być często [...] mylące i prowadzić do merytorycznie błędnych, niezgodnych z rzeczywistością, intencji ustawodawcy" (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 stycznia 1993 r., sygn. akt III ARN 84/92 oraz uchwała tego Sądu z dnia 7 marca 1995 r. sygn. akt III AZP 2/95 (OSNCP 1993/10, poz.183), a także uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 czerwca 2007 r., sygn. akt I FPS 4/06, dostępna na stronie: <https://cbois.nsa.gov.pl>). W nawiązaniu do powyższego trzeba podkreślić, iż wykładnia prawa jest "procesem kompleksowym, wymagającym równoczesnego stosowania co najmniej wszystkich trzech (językowej, systemowej, funkcjonalnej) [...] wykładni; w toku tego procesu, przyjęte rezultaty wykładni językowej są nie tyle poddawane weryfikacji, co dalszemu uściśleniu i rozwinięciu poprzez stosowanie wykładni systemowej

i funkcjonalnej" (por.: R. Mastalski "Wprowadzenie do prawa podatkowego", wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, 1995 r., s. 106).

Dostrzegając w sprawie potencjalne trudności interpretacyjne pojęcia "zasobów mieszkaniowych", powodowane w szczególności odniesieniem do kwestii przeznaczenia lokalu użytkowego, który z pewnością nie realizuje celu stricte mieszkaniowego, Sąd zauważa, że wątpliwości te usuwa skorzystanie z dyrektyw wykładni funkcjonalnej, przeprowadzonej na tle uregulowań u.s.m., jak również, nawiązanie do ratio legis uchwalenia tej ustawy.

Uchwalenie u.s.m. dawało wyraz przekonaniu, że ustawodawstwo spółdzielcze powinno składać się z ustawy podstawowej, mającej zastosowanie do wszystkich spółdzielni (a przez to mającej charakter swego rodzaju "konstytucji spółdzielczej") oraz kilku ustaw pobocznych, zawierających przepisy szczególne, dotyczące różnych rodzajów spółdzielni (mieszkaniowych, pracy, rolniczych...).

Odrębny - na tle spółdzielczości - charakter spółdzielni mieszkaniowych uzasadniano celem ich tworzenia, tj. nie po to, by spółdzielnia prowadziła działalność gospodarczą w interesie członków, lecz po to, by zaspokajała ich potrzeby mieszkaniowe. Także majątek spółdzielni mieszkaniowych służyć miał przede wszystkim zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, a nie działalności gospodarczej. Odmienny charakter członkostwa w spółdzielni mieszkaniowej miał się nadto wyrażać - w niespotykanym w innych spółdzielniach - rodzaju obciążeń jej członków, polegających na obowiązku wpłaty wkładów budowlanych i mieszkaniowych. Realizacji tych założeń służy regulacja art. 1 ust. 1 u.s.m., który określa cel

i przedmiot działalności spółdzielni mieszkaniowej, jakim 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.

Treść tego przepisu znajduje rozwinięcie w szeregu dalszych przepisów u.s.m., traktujących m. in. o obligatoryjnym zarządzie sprawowanym przez spółdzielnię

w przypadku wskazanym w art. 1 ust. 3 u.s.m., o ograniczeniu profilu działalności gospodarczej spółdzielni do spraw związanych bezpośrednio z realizacją celu, o jakim mowa w art. 1 ust. 1 u.s.m., czy też o obowiązku utworzenia funduszu na remonty zasobów mieszkaniowych.

Powyższe prowadzi do wniosku, że wykładni pojęcia "fundusz zasobów mieszkaniowych" nie sposób przeprowadzać bez uwzględnienia kontekstu całej u.s.m. a wreszcie także celu, jakim fundusz remontowy spółdzielni, tworzony na podstawie art. 6 ust. 3 u.s.m., ma służyć.

Przepis art. 1 ust. 3 u.s.m. przesądza o tym, iż spółdzielnia mieszkaniowa ma obowiązek zarządzania nieruchomościami stanowiącymi jej mienie lub - nabyte na podstawie ustawy - mienie jej członków. Jest więc przymusowym zarządcą zasobów własnych oraz nieruchomości będących współwłasnością jej i członków. Zmiana formy własnościowej lokali spółdzielczych nie pozbawia spółdzielni mieszkaniowej prawa wykonywania dotychczasowego zarządu nieruchomościami, zmieniają się natomiast podstawy prawne prowadzenia tego zarządu.

Prowadzenie zarządu nieruchomościami przez spółdzielnię to nic innego, jak gospodarowanie tzw. wspólnymi częściami tych nieruchomości. Fundusz remontowy zasobów mieszkaniowych, o jakim mowa w treści art. 6 ust. 3 u.s.m., stanowi zaś instytucjonalną formę gromadzenia środków na koszty tego zarządu (partycypacji

w tych kosztach).

Z regulacji przepisów art. 4 ust. 1 - 4 u.s.m. wynika, że członkowie spółdzielni, właściciele lokali niebędący członkami spółdzielni oraz osoby niebędące członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa własnościowe do lokali, uczestniczą

- poprzez uiszczanie opłat określonych w statucie - w pokrywaniu dwojakiego rodzaju wydatków, tj.: kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem ich lokali (podkreślenie Sądu) oraz eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości wspólnych (podkreślenie Sądu), w części przypadającej na ich lokale. Każdy z tytułów do naliczania opłat powinien być wyodrębniony i możliwy do kontroli w postępowaniu wewnątrzspółdzielczym. Obowiązki statuowane przepisami art. 4 ust. 1 - 4 u.s.m. powiela, stanowiący przedmiot analizy prawnej w sprawie, przepis art. 6 ust. 3 u.s.m., stanowiąc, że obowiązek świadczenia na fundusz remontowy zasobów mieszkaniowych dotyczy członków spółdzielni, właścicieli lokali niebędących członkami spółdzielni oraz osób niebędących członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa własnościowe do lokali.

Przy czym, jak trafnie zwrócił uwagę Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 30 sierpnia 2010 r., w sprawie o sygn. akt I SA/Wr 662/10, przepis ten nie precyzuje kategorii lokalu, w stosunku do którego ustawodawca przypisał obowiązek świadczenia na rzecz funduszu remontowego. Analizowana norma operuje bowiem ogólnym pojęciem "lokalu," co - w nawiązaniu do definicji ustawowej tego pojęcia, zawartej w art. 2 ust. 1 u.s.m. - uzasadnia pogląd, iż pojęcie lokalu,

o jakim mowa w treści art. 6 ust. 3 zdanie 2 u.s.m., odnosić należy zarówno do kategorii lokalu mieszkalnego, jak i kategorii lokalu, jakim jest lokal użytkowy.

Akceptując stanowisko wyrażone w przywołanym orzeczeniu, Sąd w składzie orzekającym podziela pogląd, że pojęcie "lokalu użytkowego" zawiera się w zakresie normatywnym pojęcia "zasobów mieszkaniowych", w rozumieniu art. 6 ust. 3 u.s.m., które to rozumienie należy zastosować przy interpretacji spornego w sprawie art. 16 ust. 1 pkt 9 lit a) u.p.d.o.p.

Wykładnia treściowa "zasobów mieszkaniowych", przeprowadzona przez MF,

a przeciwna w swej konkluzji do wyłożonej powyżej, sądowej wykładni tego pojęcia, naruszała przepis art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p.

Trzeba dodać, że organ wadliwie poszukiwał rozwiązania przedstawionego przez podatnika zagadnienia prawnego na gruncie regulacji art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. Przepis ten, którym posiłkował się MF w procesie interpretacji zakresu znaczeniowego terminów "zasoby mieszkaniowe" i "gospodarka zasobami mieszkaniowymi", nie mógł mieć w sprawie zastosowania, a w konsekwencji dawać również podstaw do określonej wykładni, albowiem nie dotyczy on zagadnienia kosztów podatkowych w u.p.d.o.p., lecz kwestii zwolnienia od podatku.

Przy tej okazji Sąd zwraca uwagę, iż mający zastosowanie w sprawie przepis art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p. odsyła w swej treści do odrębnych ustaw (podkreślenie Sądu). Stanowi bowiem, że podstawowe odpisy i wpłaty na fundusze tworzone przez podatnika stanowią koszty uzyskania przychodów, o ile obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów te odrębne ustawy przewidują. Wskazując na powyższe Sąd zauważa, iż przy ocenie "kosztowego" charakteru określonych wydatków, rozważanej w kontekście regulacji z art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p., nie można poprzestać jedynie na stosowaniu przepisów prawa podatkowego sensu stricte, lecz wykładnię tych przepisów należy uzupełnić o wnioski wynikające z ustaw regulujących tworzenie tych funduszy. O dozwolonym stosowaniu tak rozumianej wykładni rozszerzającej przesądził sam ustawodawca, wprowadzając odesłanie do ustaw innych niż podatkowe.

Powyższego nie zmienia fakt, iż w przepisie art. 6 ust. 3 u.s.m. brak jest wprost odniesienia do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu podatku dochodowego oraz że przepis ten nie stanowi przepisu stricte podatkowego, zawartego w ustawie podatkowej. Przepis art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p. stanowi bowiem, że kosztem uzyskania przychodów są podstawowe odpisy i wpłaty na fundusze tworzone przez podatnika, o ile obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają "odrębne ustawy", bez zastrzeżenia, iż te "odrębne ustawy" mają stanowić ustawy podatkowe zawierające przepisy podatkowe.

Bez znaczenia pozostaje także, iż przepis art. 6 ust. 3 u.s.m. ogranicza się do stwierdzenia, że odpisy na fundusz na remonty zasobów mieszkaniowych obciążają koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi, bez rozwinięcia, iż odpisy te stanowią koszty uzyskania przychodów w rozumieniu podatku dochodowego. Charakter kosztowy tych odpisów trzeba bowiem oceniać mając na uwadze zapis art. 6 ust. 3 u.s.m. w powiązaniu z treścią art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) w związku z art. art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

Na marginesie tylko Sąd zauważa, iż skład orzekający podjął - bezskutecznie - próbę znalezienia owej "odrębnej" ustawy, która sprostałaby oczekiwaniom organu

i zawierałaby w swej treści przepis podatkowy, tj. przepis stanowiący, że odpis (wpłata) na dany fundusz stanowi koszt uzyskania przychodów w rozumieniu podatku dochodowego. Także program LEX, zawierając odniesienia do art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p., wskazuje na art. 57 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r., Nr 12, poz. 59 ze zm.), zgodnie z którym środki funduszu leśnego stanowią odpis podstawowy



liczony od wartości sprzedaży drewna, obciążający koszty działalności nadleśnictw; art. 149 ust. 2 ustawy z dnia 22 maja

2003 r. o działalności ubezpieczeniowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r., Nr 11, poz. 66 ze zm.), w myśl którego zakład ubezpieczeń może tworzyć w ciężar kosztów fundusz prewencyjny (...) oraz fundusze i rezerwy specjalne określone w statucie; art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 13 lipca 2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy (Dz. U. Nr 158, poz. 1121 ze zm.) traktujący, że składki na Fundusz, o których mowa w art. 9 (Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych), obciążają koszty działalności pracodawców (podkreślenia Sądu).

Odnosząc się do stanowiska organu, iż wydatki na analizowany fundusz nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów Spółdzielni, z uwagi na to, że wpłaty na ten fundusz dokonywane są przez dysponentów lokali (członków SM, właścicieli lokali niebędących członkami SM, osoby, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokali), Sąd stwierdza, iż z treści art. 6 ust. 3 u.s.m. wynika, że to Spółdzielnia tworzy fundusz i to ona dokonuje na jego rzecz odpisów. To, że środki na ten cel pochodzą z wpłat realizowanych przez podmioty wskazane w art. 6 ust. 3 u.s.m. (strona przychodowa SM) pozostaje bez znaczenia.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy, MF zobowiązany będzie dokonać oceny przedstawionego we wniosku stanowiska strony z uwzględnieniem - przedstawionej wyżej - sądowej wykładni przepisu art. 16 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.p. w związku z art. 6 ust. 3 u.s.m.

Mając powyższe na uwadze, w oparciu o art. 146 § 1 p.p.s.a., Sąd uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną (pkt I sentencji wyroku).

Orzeczenie w zakresie kosztów postępowania sądowego (pkt II sentencji wyroku) znajduje uzasadnienie w treści art. 200 p.p.s.a. Zasądzoną na rzecz strony skarżącej - tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego - kwotę [...] zł stanowi: 1) wartość wpisu od skargi - [...] zł (§ 2 ust. 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu

w postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. Nr 221, poz. 2193 ze zm.); 2) koszty zastępstwa prawnego - [...] zł (§ 14 ust. 2 pkt 1 lit. c) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu - Dz. U. Nr 163, poz. 1349 ze zm.); 3) opłata za złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa - 17 zł (art. 1 ust. 1 pkt 2 oraz część IV załącznika do ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej - Dz. U. Nr 225, poz. 1635).