

I SA/Wr 945/11 - Wyrok WSA we Wrocławiu

Data orzeczenia	2011-09-27	<i>orzeczenie nieprawomocne</i>
Data wpływu	2011-06-13	
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu	
Sędziowie	Anetta Chołuj Ireneusz Dukiel Tomasz Świątlikowski /przewodniczący sprawozdawca/	
Symbol z opisem	6113 Podatek dochodowy od osób prawnych 6560	
Hasła tematyczne	Podatek dochodowy od osób prawnych	
Skarżony organ	Minister Finansów	
Treść wyniku	*Uchylono interpretację przepisów prawa podatkowego <a href="#">Dz.U. 2000 nr 54 poz 654</a> art. 17 ust. 1 pkt 44	
Powołane przepisy	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 Świątlikowski (sprawozdawca), Sędziowie Sędzia WSA Anetta Chołuj, Sędzia WSA Ireneusz Dukiel, Protokolant Barbara Głowaczewska, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 27 września 2011 r. sprawy ze skargi A z siedzibą w G. na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia [...] lutego 2011 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych I. uchyła zaskarżoną interpretację indywidualną; II zasądza od Ministra Finansów na rzecz strony skarżącej kwotę [...] (słownie dwieście) zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

#### Uzasadnienie

Przystępując do rozstrzygnięcia, Sąd przyjął stan faktyczny i prawny sprawy j/n. A z/s w G. (dalej: SM/Spółdzielnia) wystąpiła do Ministra Finansów 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.) i dotyczących zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p.

Z opisanego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Spółdzielnia prowadzi działalność w oparciu o uregulowania 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.). W swoich zasobach SM posiada garaże wolnostojące oraz garaże usytuowane w budynkach mieszkalnych. Garaże nie stanowią pomieszczeń przynależnych do lokali mieszkalnych. Są one użytkowane na podstawie odrębnych tytułów prawnych, tj. spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, prawa odrębnej własności i umowy najmu, zarówno przez osoby zamieszkujące w zasobach Spółdzielni, jak i inne osoby.

W związku z powyższym SM sformułowała następujące pytania:

1. Czy w pojęciu "zasoby mieszkaniowe" mieszczą się garaże - bez względu na tytuł prawny - użytkowane zarówno przez osoby zamieszkujące w zasobach Spółdzielni, jak i osoby nie będące mieszkańcami tych zasobów?
2. Czy w pojęciu "zasoby mieszkaniowe" mieszczą się garaże - bez względu na tytuł prawny - użytkowane wyłącznie przez osoby zamieszkujące w zasobach Spółdzielni, natomiast garaże użytkowane przez osoby nie zamieszkujące w tych zasobach nie stanowią "zasobów mieszkaniowych"?
3. Czy w przypadku, gdy nie można ustalić przez jakie osoby - zamieszkujące, czy też nie zamieszkujące w zasobach Spółdzielni - dany garaż jest użytkowany, to garażu takiego nie można zaliczyć do "zasobów mieszkaniowych"?

Prezentując własne stanowisko w sprawie autorka wniosku wyraziła pogląd, iż do "zasobów mieszkaniowych" Spółdzielni należy zaliczyć garaże użytkowane - bez względu na tytuł prawny - zarówno przez osoby zamieszkujące w zasobach Spółdzielni, jak i inne osoby, pod warunkiem, że garaże te służą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych oraz wykorzystywane są zgodnie z ich przeznaczeniem. W oparciu o powyższe wyprowadziła wniosek, że dochód SM, uzyskany z gospodarki zasobami mieszkaniowymi w postaci garaży, objęty jest zwolnieniem podatkowym, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p.

Minister Finansów - działając przez Dyrektora Izby Skarbowej w P. - w interpretacji indywidualnej z dnia [...] lutego 2011 r. (nr [...]), zaprezentowane we wniosku stanowisko SM uznał za nieprawidłowe. Pomimo tak sformułowanej - generalnej - oceny stanowiska podatnika, z uzasadnienia interpretacji wynika, iż ocena organu odnosiła się zasadniczo do tej części zapytania (oceny własnej wnioskodawcy), która dotyczyła zastosowania zwolnienia podatkowego w zakresie dochodów SM uzyskanych z tytułu użytkowania garaży przez osoby nie zamieszkujące w jej zasobach mieszkaniowych.

Organ podatkowy przesądził, że - co do zasady - garaże użytkowane przez osoby zamieszkujące w zasobach mieszkaniowych Spółdzielni stanowią część (element) tych zasobów a dochód SM uzyskany z tytułu gospodarki tego rodzaju garażami objęty jest zwolnieniem z art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p.

W opinii organu, otrzymywane przez SM dochody z tytułu opłat za korzystanie z garaży przez osoby nie zamieszkujące w zasobach mieszkaniowych Spółdzielni tracą związek z celami mieszkaniowymi (gospodarką zasobami mieszkaniowymi) i dlatego należy je traktować jako dochód podlegający opodatkowaniu.

Wyrażoną ocenę prawną - z rozróżnieniem skutków podatkowych w zależności od tego, czy dochody SM z tytułu opłat za korzystanie z garaży pochodzą od osób zamieszkujących w zasobach mieszkaniowych Spółdzielni (zwolnienie), czy też nie (obowiązek podatkowy), Minister Finansów poprzedził analizą elementów treściowych przepisu art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p., dokonując szczegółowej wykładni zawartych tam pojęć "zasób mieszkaniowy" oraz "gospodarka zasobami mieszkaniowymi." Organ wskazał jednocześnie na cele i zadania spółdzielni mieszkaniowej, określone w art. 1 ust. 1 u.s.m. Podkreślił, że podstawowym celem spółdzielni mieszkaniowej jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych. Na tej podstawie przyjął, iż tylko garaże użytkowane przez osoby zamieszkujące zasoby mieszkaniowe mogą stanowić element tych zasobów, jako związane z celami mieszkalnymi, a w rezultacie, tylko tego rodzaju dochody Spółdzielni (pochodzące z "gospodarki garażowej") korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p.

Minister Finansów uznał, że opodatkowaniu podlega również dochód uzyskany przez SM z tytułu korzystania z garaży przez osoby, co do których nie można ustalić, czy zamieszkują one w zasobach mieszkaniowych Spółdzielni, czy też nie.

W skardze, wniesionej po uprzednim wezwaniu organu do usunięcia naruszenia prawa, strona domagała się uchylecia interpretacji Ministra Finansów w całości. Zarzuciła, iż interpretacja ta narusza przepis art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. wskutek przyjęcia, że tylko garaże pozostające we władaniu osób zamieszkujących w zasobach mieszkaniowych Spółdzielni wchodzi w skład tych zasobów.

W odpowiedzi na skargę Minister Finansów wniósł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje.

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 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.). W określonych przez ten przepis przedmiotowych granicach kognicji sądów administracyjnych mieści się orzekanie w sprawach skarg na - wydane w indywidualnych sprawach - 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. 17 ust. 1 pkt 44 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 zaskarżona interpretacja nie narusza regulacji procesowych, przewidzianych dla instytucji pisemnych indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. W tym zakresie również strona nie sformułowała w skardze zarzutów.

Dalej Sąd zauważa, że jakkolwiek zakresem zaskarżenia strona objęła całość stanowiska organu podatkowego, to jednak, zarówno argumenty podniesione przez nią na etapie wezwania do usunięcia naruszenia prawa, jak i treść skargi, wskazują, iż istota sporu dotyczy wykładni art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. w kontekście tej części sformułowanego we wniosku zapytania, które dotyczyło zwolnienia podatkowego dochodów SM z tytułu opłat za użytkowanie garaży, wnoszonych przez osoby nie zamieszkujące w zasobach mieszkaniowych Spółdzielni.

Treść powołanego przepisu, stanowiąca, iż wolne od podatku są dochody spółdzielni mieszkaniowych [...] uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi - w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów [...] - dawała stronom podstawę do konstruowania sprzecznych ocen co do opodatkowania tego rodzaju dochodów. W ocenie SM, do zasobów mieszkaniowych Spółdzielni należy zaliczyć garaże użytkowane - bez względu na tytuł prawny - zarówno przez osoby zamieszkujące w zasobach Spółdzielni, jak i inne osoby, pod warunkiem, że garaże te służą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych oraz wykorzystywane są zgodnie z ich przeznaczeniem (dochody z gospodarki takimi zasobami są zwolnione od opodatkowania o ile zostaną przeznaczone na cele związane z utrzymaniem tych zasobów). Według organu podatkowego, brak realizacji przez osobę władającą garażem celu mieszkalnego sensu stricte w zasobach mieszkaniowych SM przesądza o niemożliwości włączenia samego tylko garażu w poczet zasobów mieszkaniowych Spółdzielni, co wykluczało w konsekwencji

przyjęcie, że dochód osiągany w związku z korzystaniem z takiego garażu pochodzi z gospodarki tymi zasobami, czego wymaga norma art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p.

Wzajemnie sprzeczne w swej konkluzji stanowiska, co do kierunku interpretacji art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p., strony poparły niejednolicie rozumianym zakresem znaczeniowym pojęć "zasoby mieszkaniowe" oraz "gospodarka" tymi zasobami. O ile dla strony skarżącej (SM) istotę znaczenia "gospodarki zasobami mieszkaniowymi" stanowiły szeroko pojęte funkcje mieszkalne (podkreślenie Sądu), w tym prawo do korzystania z garażu zgodnie z jego przeznaczeniem, o tyle dla strony przeciwnej (Ministra Finansów) znaczenie prawne, przesądzające w konsekwencji o zwolnieniu z opodatkowania, miał sam aspekt zamieszkiwania (podkreślenie Sądu), w zasobach mieszkaniowych Spółdzielni przez osobę użytkującą garaż.

Pozostawiając na uboczu rozważań ukształtowaną już w orzecznictwie sądowym kwestię objęcia zakresem znaczeniowym "zasobów mieszkaniowych" także garaży (okoliczność niesporna, por.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 lutego 2011 r., sygn. akt I FSK 179/10 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 7 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Bk 516/07; orzeczenia dostępne na stronie: <https://cbois.nsa.gov.pl>), jak i bogaty dorobek orzeczniczy w zakresie interpretacji (niezdefiniowanych w ustawie podatkowej) pojęć "zasoby mieszkaniowe" spółdzielni i "gospodarki" tymi zasobami (por.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1551/08 i wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 21 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/GI 523/07; orzeczenia dostępne j/w), ocenę legalności zaskarżonej interpretacji indywidualnej trzeba rozpocząć od stwierdzenia, że wymóg swoistego domicyliu (miejsca zamieszkania) w zasobach mieszkaniowych Spółdzielni osoby użytkującej garaż (bez względu na formę władztwa) nie stanowi jedyne warunku zastosowania zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. Równie istotną jest bowiem także kwestia członkostwa w spółdzielni mieszkaniowej (podkreślenie Sądu), które, z uwagi na zbywalność niektórych praw spółdzielczych, nie zawsze "idzie w parze" z zamieszkiwaniem w spółdzielczych zasobach mieszkaniowych. Sąd, w składzie orzekającym w niniejszej sprawie, podziela pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażony w wyroku z 23 lutego 2011 r., iż: "Garaże mieszczą się w pojęciu zasoby mieszkaniowe, w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p., o ile służą mieszkańcom, będącym równocześnie członkami spółdzielni, w zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych i wykorzystywane są zgodnie z przeznaczeniem, dla którego zastały wybudowane" (sygn. akt II FSK 1888/09, wyrok dostępny j/w). Za taką interpretacją - zdaniem NSA - przemawia, wynikający z treści art. 1 ust. 1 u.s.m., zasadniczy cel działalności spółdzielni mieszkaniowych, którego realizacji służą zasoby mieszkaniowe. W opinii Sądu kasacyjnego, wszelkie usługi na rzecz podmiotów niebędących członkami spółdzielni mieszkaniowej, w tym także wynajmowanie garaży, pozostają bez związku z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych członków oraz ich rodzin i nie stanowią gospodarki zasobami mieszkaniowymi w rozumieniu art. 17 ust 1 pkt 44 u.p.d.o.p. Według NSA, uzyskany z tego tytułu dochód podlega więc opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych. Jakkolwiek w sprawie zgodzić się trzeba z organem podatkowym, że należyte odczytanie normy prawnej z art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. wymagało zastosowania wykładni systemowej zewnętrznej (w tym przypadku u.s.m.), niemniej, konstruowanie w oparciu o przepis art. 1 ust. 1 u.s.m. wymogu zamieszkiwania w zasobach spółdzielni mieszkaniowej z pominięciem wymogu członkostwa w spółdzielni nie znajduje uzasadnienia w treści w/w ustawy spółdzielczej. W myśl art. 1 ust. 1 u.s.m. celem spółdzielni mieszkaniowej jest bowiem zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych i innych potrzeb członków oraz ich rodzin (podkreślenie Sądu) nie zaś potrzeb mieszkaniowych dowolnych osób. Tym, co odróżnia spółdzielnię mieszkaniową od innych podmiotów, jest działanie na rzecz (w interesie) członków, co pozostaje w zgodzie z ogólnym celem działania wszystkich spółdzielni, określonym w art.

1 § 1 ustawy z dnia 16 września 1982 r. Prawo spółdzielcze (tekst jedn.: Dz. U. z 2003 r., Nr 188, poz. 1848 ze zm. - dalej: u.p.s.).

Także zwolnienie z art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p., aczkolwiek przedmiotowe, nie pozostawia wątpliwości co do jego związków z ustawowymi celami spółdzielni mieszkaniowej, o czym wprost stanowi nie tylko kategoria dochodu podlegającego zwolnieniu (pochodzącego z gospodarki zasobami mieszkaniowymi), ale i stawiany przez ustawodawcę warunek jego przeznaczenia na cele mieszkaniowe spółdzielni. Różnica spółdzielczości mieszkaniowej w porównaniu z innymi jej rodzajami sprowadza się natomiast do tego, że zamiast celu gospodarczego, o jakim mowa w treści art. 1 § 1 u.p.s., zasadniczym celem jej powołania jest cel mieszkaniowy, definiowany w sposób, o jakim mowa w art. 1 ust. 1 u.s.m.

Odnosząc się do treści wniosku o udzielenie interpretacji należy stwierdzić, iż wprawdzie kwestia relacji zastosowania zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. do problemu zamieszkiwania w zasobach mieszkaniowych spółdzielni mieszkaniowej została objęta zakresem przedmiotowym samego wniosku a następnie oceny własnej wnioskodawcy (do czego organ podatkowy zobowiązany był się odnieść), jednakże, różnicując możliwość zastosowania - w podanym przez podatnika stanie faktycznym - przepisu art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. w zależności jedynie od tego, czy użytkujący garaż był - potocznie mówiąc - mieszkańcem zasobów spółdzielczych, czy też nie, z pominięciem członkostwa w spółdzielni, organ podatkowy naruszył treść w/w przepisu ustawy podatkowej, w sposób mający wpływ na wynik sprawy.

Uzupełniająco trzeba dodać, że nie zasługuje na aprobatę stanowisko strony skarżącej, która poprzestała na kryterium funkcjonalnym garażu, pomijając kwestię zamieszkania w zasobach mieszkaniowych spółdzielni oraz członkostwo w spółdzielni.

Ponownie rozpoznając sprawę organ podatkowy zobowiązany jest uwzględnić przedstawione rozważania Sądu, ważąc w szczególności zasadność zastosowania trybu, o jakim mowa w art. 169 § 1 w związku z art. 14 h) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.) i wezwanie wnioskodawcy o uzupełnienie (doprecyzowanie) wniosku o treści istotne dla zastosowania zwolnienia podatkowego, o którym traktuje art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p.

Mając na uwadze powyższe, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, działając na podstawie art. 146 § 1 p.p.s.a., uchylił zaskarżoną interpretację.

O kosztach postępowania Sąd orzekł na podstawie art. 200 p.p.s.a. Zasądzoną od organu podatkowego kwotę [...] zł stanowi uiszczony przez stronę skarżącą wpis od skargi, którego wysokość została wyznaczona na podstawie § 2 ust. 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2003 r., Nr 221, poz. 2193 ze zm.).