II FSK 2405/18 - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

LEX nr 3124192

Wyrok

Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 14 stycznia 2021 r.

II FSK 2405/18

**Status:**

orzeczenie prawomocne

UZASADNIENIE

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia NSA Tomasz Kolanowski.

Sędziowie: NSA Małgorzata Wolf-Kalamala, WSA (delegowany) Sylwester Golec (spr.).

**Sentencja**

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 14 stycznia 2021 r. na posiedzeniu niejawnym w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej W. w K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 29 marca 2018 r. sygn. akt I SA/Ke 51/18 w sprawie ze skargi W. w K. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 grudnia 2017 r. nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych

1. uchyla zaskarżony wyrok w całości,

2. uchyla interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 grudnia 2017 r. nr (...),

3. zasądza od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz W. w K. kwotę 1120 (słownie: tysiąc sto dwadzieścia) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

**Uzasadnienie faktyczne**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach wyrokiem z dnia 29 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Ke 51/18 oddalił skargę Wspólnoty Mieszkaniowej W. (dalej: skarżąca wspólnota lub wspólnota) w K. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 grudnia 2017 r. nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych.

W uzasadnieniu wyroku sąd przedstawił następujący stan faktyczny:

Wspólnota we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego wskazała, że została powołana na podstawie ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 1892 z późn. zm.) dalej powoływanej jako u.w.l. Naczelnym celem działania wspólnoty jest utrzymanie części wspólnej budynku mieszkalnego tj. dachu, elewacji, klatek schodowych, pomieszczeń technicznych i otoczenia zewnętrznego. Wspólnota 21 września 2000 r. zawarła ze spółką umowę najmu części nieruchomości. Przedmiotem umowy jest najem części powierzchni dachu budynku mieszkalnego pozostającego w zarządzie wspólnoty. Najemca zgodnie z zawartą umową na wynajętej powierzchni zamontował maszt telefonii cyfrowej, wykorzystywany w ramach działalności gospodarczej najemcy świadczącego usługi telekomunikacyjne. Przychód roczny wspólnoty z tytułu umowy najmu wyniósł w 2012 r. - 55 935 zł, w 2013 r. - 58 059 zł, w 2014 r. - 58 844 zł, w 2015 r. 58 932 zł, w 2016 r. - 58 490 zł. Pożytki uzyskane z najmu powierzchni dachu są przeznaczane w całości na pokrycie utrzymania nieruchomości wspólnej. W wymiarze technicznym i prawnym części wspólne budynku i znajdujące się w nim mieszkania pozostają ze sobą w ścisłym związku. Dochody uzyskiwane z gospodarowania częściami wspólnymi budynku są niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania budynku. Przychody uzyskiwane z gospodarowania częściami wspólnymi budynku służą zapewnieniu właścicielom prawidłowego korzystania z mieszkań w tym budynku. W myśl art. 12 u.w.l. pożytki i inne przychody z nieruchomości wspólnej służą pokrywaniu wydatków związanych z jej utrzymaniem, a w części przekraczającej te potrzeby przypadają właścicielom lokali w stosunku do ich udziałów. W celu zmniejszenia kosztów obciążających właścicieli lokali mieszkalnych, dochody z nieruchomości wspólnej służą pokrywaniu wydatków związanych z utrzymaniem części wspólnej nieruchomości.

W związku z tak opisanym stanem faktycznym zadano następujące pytanie:

Czy przychody wspólnoty mieszkaniowej z tytułu zawartej umowy najmu i uzyskiwany z tego tytułu dochód podlegają zwolnieniu przedmiotowemu zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 44 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.) dalej powoływanej jako u.p.d.o.p.?

Wspólnota wskazała, że budynek, którego dotyczy wniosek o wydanie interpretacji jest budynkiem mieszkalnym i wynajmowanie jego części wspólnych stanowi gospodarowanie zasobem mieszkaniowym wspólnoty. Dochód ten jest przeznaczony na pokrycie wydatków związanych z budynkiem mieszkalnym, którego część jest wynajmowana. Budynek ten stanowi zasób mieszkaniowy wspólnoty. W tej sytuacji dochód uzyskany z najmu części wspólnej budynku objęty jest zwolnieniem z podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. Przepis ten stanowi, że wolne od podatku są dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, społecznych inicjatyw mieszkaniowych, towarzystw 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.

Interpretacją indywidualną z dnia 4 grudnia 2017 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał stanowisko wspólnoty w zakresie ww. pytania za nieprawidłowe. W uzasadnieniu interpretacji organ wskazał, że u.p.d.o.p. nie zawiera definicji pojęć: "zasoby mieszkaniowe" oraz "gospodarka zasobami mieszkaniowymi". Odwołując się do reguł języka potocznego wskazał, że pojęcie "gospodarka" oznacza dysponowanie i zarządzanie czymś. Z definicji zawartej w Słowniku Języka Polskiego (Wydawnictwo PWN) wynika również, że pojęcie "gospodarka" 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 (Słownik Języka Polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN). Tak więc przymiotnik "mieszkaniowy", określa rzeczy związane z mieszkaniem. Reguły językowe prowadzą do wniosku, że przez pojęcie "zasób mieszkaniowy" należy rozumieć zgromadzone pomieszczenia mieszkalne, natomiast "gospodarka zasobami mieszkaniowymi" obejmuje całość mechanizmów związanych ze zgromadzonymi pomieszczeniami mieszkalnymi. Zdaniem organu przez pojęcie "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 telekomunikacyjne, budowle inżynieryjne (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, parkingi, trawniki, kontenery na śmieci);

4. grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów, na których posadowione są budynki mieszkalne.

Zasoby mieszkaniowe, to nie tylko lokale mieszkalne, ale również pozostałe pomieszczenia oraz urządzenia wchodzące w skład budynku mieszkalnego lub znajdujące się poza nim, których istnienie jest niezbędne dla prawidłowego korzystania z mieszkań, jak również ułatwiające im dostęp do budynku mieszkalnego oraz zapewniające sprawne funkcjonowanie oraz administrowanie. Związane z wyżej wymienionymi budowlami (pomieszczeniami), obiektami i urządzeniami przychody oraz sfinansowane z nich koszty, stanowią przychody i koszty gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Stanowią one jednocześnie przychody i koszty podatkowe w rozumieniu art. 12 ust. 1 oraz art. 15 ust. 1 z uwzględnieniem art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. Dochód powstały z tego tytułu, w myśl art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p., jest wolny od podatku dochodowego, jeżeli został przeznaczony na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych. Ze zwolnienia tego nie korzystają dochody, osiągnięte z innych źródeł niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi, nawet jeśli zostaną przeznaczone na utrzymanie tych zasobów, gdyż nie będzie spełniony jeden z kumulatywnych warunków wskazanych w tym przepisie.

W interpretacji wskazano, że z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że wspólnota osiąga przychody z najmu części powierzchni dachu budynku mieszkalnego pozostającego w zarządzie wspólnoty pod maszt telefonii cyfrowej, wykorzystywany w ramach działalności gospodarczej najemcy świadczącego usługi telekomunikacyjne. Pożytki uzyskane z najmu powierzchni dachu są przeznaczane w całości na pokrycie utrzymania nieruchomości wspólnej. Przychód uzyskany przez wspólnotę z najmu części powierzchni dachu pod maszt telefonii cyfrowej, nie może być zaliczony do dochodów z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, ponieważ stanowi inną działalność gospodarczą niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi. Umieszczenie masztu telefonii cyfrowej na dachu budynku przez firmę świadczącą usługi telekomunikacyjne na podstawie zawartej umowy najmu jako takie nie stanowi realizacji zadań mieszkaniowych ciążących na wspólnocie. Do jej zadań mieszkaniowych nie należy bowiem wynajmowanie elementów budynku pod realizację potrzeb firm komercyjnych. Wykorzystywanie zasobu mieszkaniowego dla innych celów niż realizacja zadań mieszkaniowych jest inną działalnością gospodarczą niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi. W konsekwencji dochody uzyskane w przedstawionym stanie faktycznym przez wnioskodawczynię z tytułu najmu części wspólnych nieruchomości w postaci części dachu pod maszt telefonii cyfrowej jest dochodem z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi. Pomimo więc przeznaczenia tego dochodu na utrzymanie zasobów mieszkaniowych nie podlega on zwolnieniu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p.

Na opisaną interpretację indywidualną, wspólnota wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach, zaskarżając ją w całości. W skardze zaskarżonej interpretacji indywidualnej zarzucono naruszenie art. 120, art. 187 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) dalej powoływanej jako O.p., przez wydanie zaskarżonej interpretacji indywidualnej z naruszeniem tych przepisów, przez błędne ustalenie, że skarżącej nie przysługuje zwolnienie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p., w zakresie przedstawionym we wniosku o interpretację indywidualną.

W skardze zarzucono też naruszenie następujących przepisów prawa materialnego:

a) art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. przez jego niewłaściwą wykładnię polegającą na błędnym przyjęciu przez organ, że zawarcie umowy w przedmiocie najmu części powierzchni dachu budynku pod maszt telefonii cyfrowej nie stanowiło także realizacji zadań mieszkaniowych skarżącej w postaci umożliwienia korzystania mieszkańcom z usług telekomunikacyjnych oraz sieci Internet, co skutkowało niesłusznym uznaniem stanowiska przedstawionego przez skarżącą we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej za nieprawidłowe;

b) art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p., przez jego niezastosowanie i w konsekwencji przyjęcie, że skarżąca zobowiązana jest do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, dochodu uzyskiwanego w związku z zawarciem umowy najmu części powierzchni dachu budynku położonego przy ulicy W. w K., który jest wolny od podatku z uwagi na art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p.

W odpowiedzi na skargę organ podtrzymał stanowisko przedstawione w uzasadnieniu zaskarżonej interpretacji i wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w uzasadnieniu wyroku z dnia 29 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Ke 51/18 zgodził się z organem interpretacyjnym według którego ustawa u.p.d.o.p. nie zawiera definicji pojęć: "zasoby mieszkaniowe" oraz "gospodarka zasobami mieszkaniowymi". W wyroku stwierdzono, że w języku potocznym, pojęcie "gospodarka" - w kontekście omawianego przypadku oznacza dysponowanie i zarządzanie czymś, "zasób" zaś, to m.in. pewna nagromadzona ilość czegoś. Natomiast pojęcie "mieszkanie" jest równoznaczne w swojej treści z pomieszczeniem, w którym się mieszka (Słownik Języka Polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN, http://sjp.pwn.pl). Tak więc, przymiotniki "mieszkaniowy", "mieszkaniowych" określają rzeczy związane z mieszkaniem.

Zdaniem sądu konieczne jest dokonywanie ścisłej wykładni pojęcia "gospodarka zasobami mieszkaniowymi" i w związku z tym na podkreślenie zasługują poglądy Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w swoim orzecznictwie wskazuje, że dochodami z prowadzenia gospodarki zasobami mieszkaniowymi są przychody uzyskane bezpośrednio z tytułu korzystania z zasobów mieszkaniowych, czyli opłaty (czynsze oraz opłaty na fundusz remontowy) pomniejszone o koszty związane z utrzymaniem tych zasobów. Taki dochód korzysta ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. NSA w wyroku z dnia 7 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1509/10 (wyrok ten i powołane poniżej orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są w internetowej bazie orzeczeń sądów administracyjnych CBOSA na stronie orzeczenia.nsa.gov.pl) stwierdził, że "przez zasoby mieszkaniowe należy rozumieć te części nieruchomości, które stanowią lokale mieszkalne oraz inne pomieszczenia i urządzenia, które są niezbędne do prawidłowego korzystania z mieszkań w budynku mieszkalnym (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 lutego 2011 r., II FSK 1651/09, ONSAiWSA z 2011/6/126, z dnia 26 czerwca 2009 r., II FSK 278/08, z dnia 5 maja 2010 r., II FSK 26/09, z dnia 12 lutego 2010 r., II FSK 1551/08). Takie rozumienie tego pojęcia odpowiada potocznemu znaczeniu tego terminu. Dochody z gospodarki zasobami mieszkaniowymi to dochody związane z zarządzaniem lokalami mieszkaniowymi i tymi częściami i urządzeniami budynku, które są niezbędne do prawidłowego korzystania z tych części budynku, jakie służą prawidłowemu korzystaniu z lokali mieszkalnych".

Zdaniem sądu pierwszej instancji przez "zasoby mieszkaniowe", o których mowa w wyżej wymienionym przepisie art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. należy rozumieć: (1) budynki mieszkalne w zakresie istniejących w nich pomieszczeń mieszkalnych wraz z wyposażeniem technicznym oraz pomieszczeniami do nich przynależnymi, w tym: kotłownie i hydrofornie wbudowane, klatki schodowe, strychy, piwnice, komórki, balkony; (2) pomieszczenia znajdujące się w budynku mieszkalnym lub poza nim, związane z administrowaniem i zapewnieniem bezawaryjnego funkcjonowania osiedlowych budynków mieszkalnych; (3) urządzenia i uzbrojenie terenów, na których znajdują się budynki wyżej wymienione, budowle komunikacyjne; (4) inne budowle i urządzenia związane z ukształtowaniem i zagospodarowaniem terenu, mające wpływ na prawidłowe funkcjonowanie osiedlowych budynków mieszkalnych (wyroki NSA: z dnia 9 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1509/10, z dnia 2 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1651/09, z dnia 26 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 278/08).

W wyroku sądu pierwszej instancji stwierdzono, że takie elementy budynku jak dach czy ściana zewnętrzna nie należą do zasobu mieszkaniowego (wyrok NSA z dnia 5 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 26/09). Ściana (podobnie jak dach) jest niezbędnym elementem konstrukcyjnym budynku, w którym znajdują się lokale mieszkalne i użytkowe oraz inne pomieszczenia służące do normalnego eksploatowania tych lokali, jak klatki schodowe, szyby wind, kotłownie, hydrofornie, strychy, piwnice, garaże, pomieszczenia recepcyjne i ochrony itp. Jednakże, ponieważ za zasób mieszkaniowy należy uznać - jak trafnie wywiódł Wojewódzki Sąd Administracyjny Gdańsku w wyroku z dnia 19 marca 2009 r. (I SA/Gd 23/09) - zespół lokali mieszkalnych oraz innych pomieszczeń i urządzeń, które są niezbędne do prawidłowego korzystania z mieszkań w budynku mieszkalnym, ściany budynku nie mogą być zaliczone ani do lokali lub pomieszczeń, ani do urządzeń służących korzystaniu z mieszkań. Mówiąc inaczej, ściany i dach budynku tworzą wprawdzie konstrukcję budynku, w którym znajdują się lokale mieszkalne, pomieszczenia i urządzenia stanowiące zasób mieszkaniowy, ale same do zasobu mieszkaniowego zaliczone być nie mogą.

Jeżeli do zakresu pojęcia "zasób mieszkaniowy" nie można zaliczyć tego elementu budynku, którego wynajęcie wygenerowało określony dochód, to nie można twierdzić, że dochód ten uzyskany został z gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Podobnie rzecz się ma z dochodem uzyskanym z wynajęcia lokali użytkowych, znajdujących się w budynku zawierającym także zasób mieszkaniowy, a więc lokale mieszkalne z pomieszczeniami i urządzeniami pomocniczymi. Także i w tym wypadku nie może być mowy o dochodzie z gospodarki zasobami mieszkaniowymi. Zdaniem sądu pierwszej instancji, prawidłowo organ przyjął, iż przychód uzyskany przez wspólnotę z najmu części powierzchni dachu pod maszt telefonii cyfrowej, nie może być zaliczony do dochodów z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, ponieważ stanowi inną działalność gospodarczą niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi. Umieszczenie masztu telefonii cyfrowej na dachu budynku przez firmę świadczącą usługi telekomunikacyjne na podstawie zawartej umowy najmu jako takie nie stanowi realizacji zadań mieszkaniowych ciążących na wspólnocie. Do jej zadań mieszkaniowych nie należy bowiem wynajmowanie elementów budynku pod realizację potrzeb firm komercyjnych. W konsekwencji dochód uzyskany w przedstawionym stanie faktycznym przez wnioskodawczynię z tytułu najmu części dachu pod maszt telefonii cyfrowej jest dochodem z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi. Pomimo więc przeznaczenia tego dochodu na utrzymanie zasobów mieszkaniowych nie podlega on zwolnieniu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p.

Jako dodatkowe uzasadnienie powyższej oceny prawnej, sąd pierwszej instancji wskazał także, że stosownie do art. 6 u.w.l. wspólnotę mieszkaniową tworzy ogół właścicieli, których lokale wchodzą w skład określonej nieruchomości. Zgodnie z art. 12 ust. 2 tej ustawy - pożytki i inne przychody z nieruchomości wspólnej służą pokrywaniu wydatków związanych z jej utrzymaniem, a w części przekraczającej te potrzeby przypadają właścicielom lokali w stosunku do ich udziałów. W takim samym stosunku właściciele lokali ponoszą wydatki i ciężary związane z utrzymaniem nieruchomości wspólnej w części nie znajdującej pokrycia w pożytkach i innych przychodach. A zatem o ile zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym dochody wspólnoty mieszkaniowej z gospodarki zasobami mieszkaniowymi zasadniczo mają swe źródło w uiszczanych przez właścicieli lokali mieszkalnych, objętych wspólnotą mieszkaniową, opłatach eksploatacyjnych, przeznaczonych do - z założenia - bezwynikowej gospodarki nakierowanej na utrzymanie zasobów mieszkaniowych należących do wspólnoty, o tyle dochody z innych źródeł, w tym z wynajmowania lokali użytkowych, ścian czy dachów budynku, wynikają z czerpania przez wspólnotę pożytków z prawa współwłasności nieruchomości, przysługującego członkom tej wspólnoty. W konsekwencji wpłaty na rzecz wspólnoty mieszkaniowej, mające charakter opłat eksploatacyjnych, pochodzą z już wcześniej opodatkowanych dochodów członków wspólnoty, w przeciwieństwie do dochodów z wynajmu lokali, ścian czy dachu budynku, które wcześniej opodatkowane nie były i stanowią - w sensie ekonomicznym - przysporzenie nie tyle dla samej wspólnoty co dla jej członków, wpływając na obniżenie wysokości opłat, które dla należytego utrzymania budynku musieliby ponieść. Sąd podkreślił, że dochód z wynajmu powierzchni dachu pod maszt, uzyskany przez podmioty inne niż wspólnota mieszkaniowa podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych. Również więc z tego punktu widzenia zwolnienie z podatku dochodowego tych dochodów wspólnoty mieszkaniowej, które pochodzą z gospodarki zasobami mieszkaniowymi, ma czytelne uzasadnienie aksjologiczne, podczas gdy uzasadnienia takiego trudno byłoby się doszukać przy zastosowaniu takiego zwolnienia także do dochodów z działalności o zasadniczo odmiennym charakterze.

Od wyroku sądu pierwszej instancji skargę kasacyjną wniosła Wspólnota Mieszkaniowa W., która na podstawie art. 174 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.) dalej powoływanej jako p.p.s.a. zaskarżonemu wyrokowi zarzuciła naruszenie:

- art. 120 O.p., które miało istotny wpływ na wynik sprawy, przez wydanie zaskarżonego wyroku z naruszeniem wskazanego przepisu, przez błędne ustalenie, że skarżącej nie przysługuje zwolnienie ustanowione w art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. w zakresie przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji;

- art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. przez przyjęcie, że zawarcie opisanej we wniosku o wydanie interpretacji, umowy najmu części dachu nie stanowiło realizacji zadań skarżącej w postaci umożliwienia korzystania mieszkańcom z usług telekomunikacyjnej oraz sieci Internet, co skutkowało uznaniem stanowiska skarżącej wyrażonego we wniosku o wydanie interpretacji za nieprawidłowe i wydaniem niesłusznego wyroku;

- art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p. przez jego niezastosowanie i błędne uznanie, że skarżąca powinna zapłacić podatek dochodowy od dochodu z najmu części dachu budynku nieszklanego.

W skardze kasacyjnej wniesiono o:

- uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Kielcach,

- zasądzenie kosztów postępowania sądowego,

- rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

Organ w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniósł o jej oddalenie i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Zarządzeniem Przewodniczącego Wydziału II Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego na podstawie art. 15zzs4 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniemCOVID-19, innych chorób zakaźnych i wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374 z późn. zm.) sprawa została skierowana na posiedzenie niejawne w dniu 14 stycznia 2021 r., w celu rozpoznania skargi kasacyjnej.

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu skargi kasacyjnej na posiedzeniu niejawnym uznał, że zasługuje ona na uwzględnienie.

Naczelny Sąd Administracyjny podziela, stanowisko prezentowane w orzecznictwie NSA odnośnie rozumienia pojęcia "zasób mieszkaniowy" (zob. wyroki NSA: z dnia 6 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 3428/16; z dnia 24 października 2018 r., sygn. akt II FSK 3029/16; z dnia 19 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 129/16; z dnia 17 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 2943/15; z dnia 29 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3067/14; z dnia 29 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2264/10; z dnia 2 marca 2012 r., II FSK 1593/11; z dnia 20 maja 2011 r., sygn. akt II FSK 80/10; z dnia 5 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 26/09 a także powołane przez sąd pierwszej instancji wyroki NSA: z dnia 9 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1509/10, z dnia 2 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1651/09, z dnia 26 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 278/08). W powołanych orzeczeniach przyjęto, że zakres pojęcia "zasób mieszkaniowy" należy ustalać w oparciu o kryterium funkcjonalności. W orzeczeniach tych na podstawie wykładni językowej uznano, że pojęcie to obejmuje budynki i lokale mieszkalne, znajdujące się w nich urządzenia techniczne i pomieszczenia a także odrębne budynki i urządzenia służące zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych osób zamieszkujących w budynkach i lokalach mieszkalnych. Z orzeczeń tych wynika, że zasobem mieszkaniowym są budynki mieszkalne i lokale mieszkalne w takich budynkach oraz wszystko to co jest z nimi funkcjonalnie związane i w sposób bezpośredni umożliwia tym budynkom i lokalom spełnianie funkcji mieszkalnych. Przy tak określonym zakresie pojęcia "zasób mieszkalny" oczywistym jest, że dach budynku, w którym stosownie do opisu zawartego we wniosku o wydanie interpretacji, znajdują się wyłącznie lokale mieszkalne, służy do pełnienia funkcji mieszkalnych przez ten budynek i lokale w nim się znajdujące. Oczywistym jest, że bez tego elementu niemożliwe byłoby zamieszkiwanie ludzi w tym budynku. Zatem dach budynku mieszkalnego, w którym znajdują się wyłącznie lokale mieszkalne jest elementem zasobu mieszkaniowego tworzonego przez ten budynek i lokale mieszkalne znajdujące się w tym budynku. Błędne jest stanowisko sądu pierwszej instancji, według którego zasób mieszkaniowy to "...budynki mieszkalne w zakresie istniejących w nich pomieszczeń mieszkalnych wraz z wyposażeniem technicznym oraz pomieszczeniami do nich przynależnymi, w tym: kotłownie i hydrofornie wbudowane, klatki schodowe, strychy, piwnice, komórki, balkony...". W istocie zdanie to oznacza, że zasób mieszkaniowy tworzą tylko lokale mieszkalne znajdujące się w budynkach mieszkalnych wraz z wyposażeniem technicznym oraz pomieszczeniami do nich przynależnymi, natomiast same budynki mieszkalne i ich elementy konstrukcyjne zasobem tym nie są. Pogląd ten został sformułowany bez poparcia go stosowną argumentacją odnosząca się do meritum zagadnienia. Zdaniem sądu drugiej instancji poglądu tego nie można oprzeć na racjonalnych podstawach, gdyż okoliczność, że budynek mieszkalny stanowi element zasobu mieszkaniowego w sposób oczywisty przesądza o tym, że jego część w postaci dachu także stanowi element tego zasobu. Skoro elementem zasobu mieszkaniowego jest cały budynek, to jego częścią są także elementy konstrukcyjne tego budynku w tym też dach. Trudno jest wskazać sensowną przesłankę, która pozwoliłaby tak, jak uczynił to sąd pierwszej instancji, uznać za zasób mieszkaniowy klatki schodowe, strychy i piwnice budynku mieszkalnego a wyłączyć z niego dach takiego budynku. Brak w rozumowaniu sądu pierwszej instancji jasnej reguły rozdzielenia elementów budynku mieszkalnego, wchodzących do zasobu mieszkaniowego i z niego wyłączonych jest tym bardziej ewidentny, że sąd uznaje za element niebędący zasobem mieszkaniowym dachu budynku mieszkalnego a uznaje za elementy tego zasobu balkony w tym budynku oraz pomieszczenia znajdujące poza nim, związane z administrowaniem i zapewnieniem bezawaryjnego funkcjonowania osiedlowych budynków mieszkalnych i urządzenia oraz uzbrojenie terenów, na których znajdują się budynki mieszkalne i budowle komunikacyjne. Wskazane przez sąd elementy budynku i odrębne obiekty, które stanowią zasób mieszkaniowy mają cechy, które wskazują, że kryterium ich zaliczenia do zasobu mieszkaniowego mogło być tylko umożliwianie budynkowi mieszkalnemu spełnianie funkcji mieszkalnych. W tej sytuacji także dach budynku mieszkalnego należy zaliczyć do wskazanej grupy składników majątkowych, gdyż jest on niezbędny dla istnienia budynku mieszkalnego.

Zdaniem sądu drugiej instancji element zasobu mieszkaniowego nie przestaje być częścią tego zasobu tylko z tego powodu, że na podstawie decyzji podmiotu zarządzającego tym zasobem zaczyna pełnić dodatkową funkcję, niezwiązaną z funkcją mieszkaniową i niemającą żadnego wpływu na realizację przez ten element funkcji mieszkaniowej. W takiej sytuacji nadal zostaje zachowany związek funkcjonalny tego elementu z realizacją jego głównego zadania polegającego na zapewnieniu mieszkańcom budynku możliwości zaspokajania potrzeb mieszkaniowych.

Zasadnie sąd pierwszej instancji uznał, że wedle reguł wykładni gramatycznej użyte w art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. pojęcie "gospodarka" oznacza dysponowanie i zarządzanie czymś. Tak też pojęcie to rozumiane jest w orzecznictwie NSA (zob. powołane wyżej wyroki). Naczelny Sąd Administracyjny nie zgadza się z poglądem sądu pierwszej instancji, według którego zarządzanie zasobem mieszkaniowym nie może polegać na wynajmowaniu części tego zasobu podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą, na potrzeby związane z tą działalnością. Pogląd ten sąd pierwszej instancji oparł na stwierdzeniu, że do zadań wspólnoty mieszkaniowej nie należy wynajmowanie elementów budynku pod realizację potrzeb firm komercyjnych. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku brak jest uzasadnienia dla tej tezy. Przepisy u.w.l. nie określają w jaki konkretny sposób ma być zarządzana nieruchomość wspólna związana z budynkiem wielomieszkaniowym, którą jest między innymi także dach takiego budynku. Przepis art. 12 ust. 1 u.w.l. stanowi, że właściciel lokalu ma prawo do współkorzystania z nieruchomości wspólnej zgodnie z jej przeznaczeniem. Przepis ten określa pozycję współwłaściciela przy korzystaniu z rzeczy wspólnej, względem innych współwłaścicieli, natomiast nie określa co z rzeczą wspólną mogą uczynić współwłaściciele. W tym zakresie zastosowanie ma art. 140 k.c. który stanowi, że w granicach określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego właściciel może, z wyłączeniem innych osób, korzystać z rzeczy zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem swego prawa, w szczególności może pobierać pożytki i inne dochody z rzeczy. W tych samych granicach może rozporządzać rzeczą. Stosownie do art. 53 § 2 k.c. pożytkami cywilnymi rzeczy są dochody, które rzecz przynosi na podstawie stosunku prawnego. Do tego rodzaju korzyści odwołuje się także powołany przez sąd pierwszej instancji art. 12 ust. 2 u.w.l., z którego wynika, że współwłaściciele tworzący wspólnotę mieszkańców mogą osiągać pożytki z rzeczy wspólnej. Przepis ten nie określa jakie mogą to być pożytki, a zatem należało przyjąć, że chodzi o pożytki naturalne i cywilne. W świetle tych wniosków należało stwierdzić, że wynajmowanie przez wspólnotę mieszkaniową tworzoną przez współwłaścicieli, części nieruchomości wspólnej stanowi czynności z zakresu zarządu tą nieruchomością, co oznacza, że stanowi ona także gospodarowanie składnikiem majątkowym, który - jak już wskazano powyżej - wchodzi w skład zasobu mieszkaniowego zarządzanego przez wspólnotę.

Niezasadne są twierdzenia sądu pierwszej instancji, że działalność wspólnoty mieszkaniowej powinna się ograniczać do działalności "bezwynikowej", przez którą sąd rozumie działalność nienakierowaną na zysk. To ograniczenie zakresu działalności wspólnoty współwłaścicieli nieruchomości wspólnej nie wynika z przepisów u.w.l. a także z innych norm prawnych.

Nie są zasadne twierdzenia sądu pierwszej instancji odnoszące się do braku uzasadnienia aksjologicznego do zwolnienia z podatku dochodów uzyskiwanych przez wspólnotę mieszkaniową z działalności zarobkowej, polegającej na wynajmowaniu składnika zasobu mieszkaniowego, który przy tym nadal służy zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych właścicieli lokali. Postanowienie przez ustawodawcę w art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p., że tego typu dochody podlegają zwolnieniu, jeżeli są przeznaczone na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych, wskazuje w sposób wyraźny, że uzasadnieniem dla tej preferencji podatkowej jest związek tych dochodów z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych członków wspólnoty mieszkaniowej. Z przepisu tego wynika, że dochody te są zwolnione z podatku z tego względu, że przeznaczone są na utrzymanie budynków mieszkalnych. Rezygnacja przez państwo z pobory podatku od tych dochodów oznacza, że państwo kwotą, którą mogło pobrać w postaci podatku wspiera działania właścicieli budynków mieszkalnych mające na celu utrzymanie tych budynków. Art. 75 ust. 1 Konstytucji RP stanowi, że władze publiczne prowadzą politykę sprzyjającą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli, w szczególności przeciwdziałają bezdomności, wspierają rozwój budownictwa socjalnego oraz popierają działania obywateli zmierzające do uzyskania własnego mieszkania. Porównanie treści art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. i art. 75 ust. 1 Konstytucji RP nie pozostawia wątpliwości, że to właśnie ten przepis Konstytucji RP stanowił podstawę do ustanowienia zwolnienia z podatku dochodowego, którego dotyczy sprawa.

W świetle powyższych wniosków zasadny był podniesiony skardze kasacyjnej zarzut naruszenia przez sąd pierwszej instancji art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. i art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p. W skardze kasacyjnej zarzucono naruszenie przez sąd pierwszej instancji art. 120 O.p. w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. zarzut ten został sformułowany błędnie, gdyż nie powiązano go z naruszeniem przez sąd przepisów p.p.s.a. Sąd pierwszej instancji nie stosuje w postępowaniu sądowoadministracyjnym przepisów O.p., lecz ocenia ich stosowanie przez organ w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem. Jednakże sąd drugiej instancji, mając na uwadze treść uzasadnienia skargi kasacyjnej oraz stanowisko wyrażone w uchwała pełnego składu NSA z dnia 26 października 2009 r., sygn. akt I OPS 10/09 oraz wyrok NSA z dnia 9 listopada 2011 r., o sygn. akt II FSK 776/10 uznał, że podnosząc omawiany zarzut skarżąca zarzuciła sądowi bezzasadne oddalenie skargi na podstawie art. 151 p.p.s.a. w sytuacji, gdy w sprawie organ interpretacyjny naruszył art. 120 O.p. w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanie w rozpoznanej sprawie przez organ błędnej interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, która była sprzeczna z ww. przepisami u.p.d.o.p. nie naruszało art. 120 O.p., gdyż naruszenie wyrażonej w tym przepisie zasady praworządności występuje w sytuacji, gdy brak jest podstawy prawnej dla rozstrzygnięcia wydanego w sprawie przez organ lub, gdy rozstrzygnięcie to pomimo istnienia formalnej podstawy do jego wydania w sposób oczywisty odnosi się do uprawnień lub obowiązków, które nie wynikają z przepisów prawa. W rozpoznanej sprawie uchybienia te nie wystąpiły, gdyż podstawą prawną do wydania zaskarżonej interpretacji jest art. 14b § 1 O.p. a uprawnienie, którego interpretacja ta dotyczy ma swoją podstawę w art. 17 ust. 1 pkt 44 u.p.d.o.p.

Mając powyższe na uwadze Naczelny Sąd Administracyjny uznając sprawę za dostatecznie wyjaśnioną na podstawie art. 188 i art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a p.p.s.a. uchylił zaskarżony wyrok sądu pierwszej instancji oraz zaskarżoną interpretację indywidualną. Przy ponownym rozpoznaniu sprawy organ będzie obowiązany uwzględnić ocenę prawną sprawy zawartą w niniejszym wyroku. O obowiązku zwrotu kosztów postępowania sądowego orzeczono w pkt 3 sentencji wyroku na podstawie na podstawie art. 203 pkt 1, art. 205 § 2 i art. 209 p.p.s.a. w zw. z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. b i § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz. U. z 2015 r. poz. 1800).