

Wyrok z dnia 4 listopada 1994 r.
III ARN 62/94

Organ podatkowy nie jest związany uzyskaną od urzędu gminy informacją, że zakupiony przez podatnika od gminy lokal mieszkalny nie został wybudowany w ramach działalności gospodarczej. Informacja ta podlega ocenie według reguł postępowania dowodowego.

Przewodniczący SSN: Walery Masewicz, Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 4 listopada 1994 r. sprawy ze skargi Jolanty P. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 4 października 1993 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych za 1992 rok, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi z dnia 30 marca 1994 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e n i e

W poprzedzającym postępowanie sądowoadministracyjne postępowaniu przed organami skarbowymi obydwu instancji wyłoniło się w zasadzie tylko jedno kontrowersyjne zagadnienie prawne. Chodziło mianowicie o ocenę tego, czy Jolanta P., w związku z dokonaniem w 1992 r. zakupem lokalu mieszkalnego od Urzędu Miasta O.W., uzyskała - na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350 ze zm.) - uprawnienie do odliczenia wydatków na ten cel z podstawy obliczenia podatku dochodowego za 1992 r.

Organy skarbowe przyjęły, że Jolanta P. nie uzyskała takiego uprawnienia, gdyż - stosownie do uzyskanej informacji Urzędu Miejskiego w O.W. - nabyty przez nią lokal znajduje się w budynku, który nie został wybudowany w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Budynek ten miał być przeznaczony dla najuboższych mieszkańców gminy. Następnie Rada Miejska postanowiła - w uchwale z dnia 28 czerwca 1991 r. - przeznaczyć lokale mieszkalne w tym budynku do sprzedaży w drodze przetargu, ażeby uzyskać w ten sposób środki na realizację inwestycji mieszkaniowych.

W skardze do Sądu Administracyjnego Jolanta P. kwestionowała powyżej przedstawioną podstawę faktyczną ustaleń przyjętych w decyzjach organów skarbowych. Wskazywała na to, że stosownie do regulacji wynikających z ustawy o samorządzie terytorialnym oraz regulaminu organizacyjnego Urzędu Miasta O.W., miasto to prowadziło działalność gospodarczą. Prowadzenie inwestycji w zakresie budowy mieszkań, a następnie ich sprzedaż po to, ażeby środki w ten sposób uzyskane wykorzystywać dla dalszej działalności inwestycyjnej stanowi - według skarżącej - wyraźny przejaw takiej działalności.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi wyrokiem z dnia 30 marca 1994 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję ze względu na naruszenie przepisów postępowania administracyjnego, które miało istotny wpływ na wynik sprawy (art. 207 § 2 pkt 3 k.p.a.). Według Naczelnego Sądu Administracyjnego dotycząca procedury wadliwość zaskarżonej decyzji polega na bezkrytycznym oparciu rozstrzygnięcia na podstawie oświadczenia pochodzącego od organu gminy, że lokal mieszkalny nabyty przez podatniczkę

nie został wybudowany w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. W tym oświadczeniu zawarta została nie tyle informacja co do faktu, ale raczej ocena określonego stanu prawnego, tj. że prowadzenia działalności inwestycyjnej z zakresu budowy mieszkań nie należy kwalifikować jako prowadzenia działalności gospodarczej. Tymczasem, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, działalność gospodarcza to prawnie określona sytuacja, którą trzeba ustalać w oparciu o konkretne okoliczności faktyczne a nie jest wystarczająca ocena Urzędu Miejskiego. Nazwanie, błędne nazwanie lub nienazwanie w ogóle faktycznie wykonywanej działalności gospodarczej nie przesądza jeszcze o jej istnieniu bądź nieistnieniu, tym bardziej, że na gruncie obowiązującego w roku 1992 prawa nie było prawnych przeszkód, ażeby gmina prowadziła działalność gospodarczą. Rozstrzygnięcie sprawy wymaga zatem ustalenia, czy nabyty przez podatniczkę lokal mieszkalny został wybudowany w ramach prowadzonej przez gminę działalności gospodarczej. W tym celu nie należało ograniczać postępowania dowodowego - jak to wadliwie uczyniono w postępowaniu administracyjnym - do bezkrytycznego przyjęcia pisma gminy, ale należało przeprowadzić szersze postępowanie dowodowe, które powinno objąć okoliczności faktyczne istotne dla ustalonego zagadnienia, związane z budową budynku, jego przeznaczenia, finansowania i kredytowania. Przedstawiając swą ocenę prawną co do przesłanek stwarzających podstawę do kwalifikowania działalności gminy jako prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowego od osób fizycznych, Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę na to, że gminy mogą - w odniesieniu do budownictwa mieszkaniowego - prowadzić działalność gospodarczą w dwóch zasadniczo odrębnych postaciach. Po pierwsze - w ramach wykonywania zadania dotyczącego zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty w zakresie komunalnego budownictwa mieszkaniowego. Celem tej działalności nie jest uzyskiwanie zarobków (dochodu) ale bezpośrednie zaspokajanie potrzeb mieszkalnych wybranych członków wspólnoty gminnej. Po drugie zaś gminy, przynajmniej w roku 1992, mogły prowadzić działalność gospodarczą, w tym dotyczącą budowy mieszkań, w typowy sposób dla działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.). Według Naczelnego Sądu Administracyjnego: "Niezarobkowa działalność gospodarcza gminy polegająca na komunalnym budownictwie mieszkaniowym w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb mieszkańców gminy a następnie sprzedaż wybudowanych w ten sposób w ramach tej działalności lokali mieszkalnych, nie uprawniają do ulgi podatkowej z art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Inaczej rzecz jednak będzie się miała w przypadku, gdyby budynek wzniesiony został w ramach działalności gospodarczej, wykraczającej poza powyżej wskazane zadania i zakres". Poddając dalej analizie określone stany faktyczne Naczelny Sąd Administracyjny wyraził ocenę, że o ile zostanie ustalone prowadzenie budowy lub nawet jej dokończenie (realne dokończenie związane z niezbędnymi pracami budowlanymi) w celu sprzedaży budynku lub lokalu mieszkalnego w takim budynku, to dawałoby to podstawę do subsumcji tak ustalonego stanu faktycznego pod normę art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z uzasadnienia rewizji nadzwyczajnej wynika, że została ona wniesiona dlatego, że Minister Sprawiedliwości uważa ostatnio przytoczoną ocenę prawną Naczelnego Sądu Administracyjnego za sprzeczną z powołanym przepisem oraz utrwaloną już w tym zakresie linią orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego. Nie podając własnej oceny prawnej wskazanego przepisu Minister Sprawiedliwości ograniczył się do następujących stwierdzeń: W licznych już wyrokach (m.in. z dnia 22 października 1992 r. III SA 1669/92, z 10 marca 1993 r. III SA 2111-12/93) jednolicie przyjmowano, że w takiej, jak rozpatrywana w niniejszej sprawie sytuacji nie ma podstaw do odliczenia wydatków na zakup mieszkania od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Od odbiegającego od

tej linii wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z dnia 4 grudnia 1992 r., SA-P 1765/92 uchylającego decyzje tych samych, co w niniejszej sprawie, organów podatkowych, wydane na podstawie takiego samego stanu faktycznego, Minister Sprawiedliwości wniósł rewizję nadzwyczajną, która została uwzględniona (wyrokiem z 23 września 1993 r. III ARN 41/93). W uzasadnieniu tego wyroku Sąd Najwyższy wyjaśnił pojęcie działalności gospodarczej, o której mowa w art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d cyt. ustawy wyrażając pogląd, że interpretacja Naczelnego Sądu Administracyjnego pozbawiałaby określony w tym przepisie warunek wszelkiego znaczenia. Zgodność z prawem zaskarżonej decyzji jest oczywista, a tym samym uchylający tę decyzję wyrok rażąco narusza prawo. W tej sytuacji Minister Sprawiedliwości uznał, że zaskarżony wyrok został wydany z rażącym naruszeniem art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i z tego powodu powinien zostać uchylony, a skarga jako bezzasadna oddalona.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Z przedstawionych wyżej motywów wyroku z dnia 30 marca 1994 r. wynika, że jego podstawę, wyraźnie w uzasadnieniu powołaną (art. 207 § 2 pkt 3 k.p.a.), stanowi stwierdzenie wadliwości postępowania administracyjnego dotyczącej naruszenia art. 80 k.p.a.

Sąd Najwyższy stwierdza, że przesłanki oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego mieszczą się w granicach kompetencji tego Sądu do kontroli zgodności z prawem decyzji administracyjnych (art. 196 § 1 i art. 207 § 1 i § 2 pkt 3 k.p.a.). Nie nasuwa w szczególności zastrzeżeń uchylenie zaskarżonej decyzji, wobec ustalenia, że organy skarbowe bez dostatecznego wyjaśnienia istotnych dla rozstrzygnięcia okoliczności faktycznych oparły się bezkrytycznie na oświadczeniu Urzędu Miejskiego w O.W., że nie prowadzi działalności gospodarczej. Tymczasem - jak to prawidłowo zauważył Naczelny Sąd Administracyjny - powołane oświadczenie nie ma mocy wiążącej i chociażby z tego powodu wymagało nie bezkrytycznego przyjęcia, ale oceny według reguł odpowiadających postępowaniu dowodowemu. Ponadto nie budzi zastrzeżeń przedstawiona w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku ocena dotycząca podstawy prawnej kontrolowanej przez Naczelny Sąd Administracyjny decyzji, tj. art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz.350 ze zm.). Ocena ta nie jest - wbrew sugestii zawartej w rewizji nadzwyczajnej - sprzeczna z uzasadnieniem wyroku Sądu Najwyższego z dnia 23 września 1993 r. III ARN 41/93. Przeciwnie - Naczelny Sąd Administracyjny wyraźnie odwoływał się do zawartych w tym wyroku uwag dotyczących znaczenia warunku wybudowania budynku: "w ramach prowadzonej działalności gospodarczej". Naczelny Sąd Administracyjny w szczególności odrzucił, przyjmowane niekiedy, bardzo szerokie rozumienie pojęcia działalności gospodarczej, o której mowa w art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d powołanej ustawy, tak jakby tu chodziło o jakąkolwiek funkcjonalnie określoną działalność, ujmowaną tylko w kategoriach ekonomicznych, a prowadzącą do wybudowania budynku. Jest to pogląd zbieżny z ogólnie wyrażonymi przez Sąd Najwyższy w powołanym wyroku wskazaniemi, odpowiadającymi stanowi faktycznemu tamtej sprawy (III ARN 41/93), ażeby interpretacja przedmiotowego przepisu nie pomijała celu regulowania. Jest nim bowiem określone uprzywilejowanie podatników, którzy dokonali zakupu budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w konkretnie określonej sytuacji. Nie chodzi więc o dowolny zakup budynku mieszkalnego (lokalu) ale wyłącznie od: "osób, które wybudowały ten budynek w ramach prowadzonej działalności gospodarczej". Z kolei, ponieważ ustawa podatkowa nie definiuje pojęcia działalności gospodarczej, właściwe jest - co także znalazło wyraz w ocenach prawnych zaskarżonego wyroku - poszukiwanie znaczenia tego pojęcia, w ramach wykładni systemowej ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o

działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.). Ustawy tej, stanowiącej systemowy układ odniesienia, nie stosuje się wprost do przedmiotowej regulacji zawartej w ustawie podatkowej, zwłaszcza jeżeli weźmie się pod uwagę poszczególne normy prawne i swoiste instytucje np. tryb rejestracji działalności gospodarczej zdefiniowanej w art. 2 ust. 1. Jeżeli więc Naczelny Sąd Administracyjny wskazał w zaskarżonym wyroku, że działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych powinna być rozumiana w sposób odpowiadający definicji tego pojęcia, określonej w ustawie o działalności gospodarczej, to trudno znaleźć w takiej ocenie sprzeczność z prawem co, zarzuca się w rewizji nadzwyczajnej. Minister Sprawiedliwości nie uzasadnił zresztą bliżej tego zarzutu. Natomiast odwołanie się do: "utrwalonej linii orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego... w takich jak rozpatrywana w nin. sprawie sytuacji" jest o tyle nieprzekonywujące, że po pierwsze w sprawie niniejszej indywidualnie jest określona sytuacja faktyczna, a po drugie - jak to zaznaczono na wstępie przedstawionych tu rozważań - podstawa prawna zaskarżonego wyroku dotyczy tylko pośrednio wykładni wskazanych przepisów prawa materialnego. Natomiast bezpośrednią podstawą uchylecia zaskarżonej decyzji było stwierdzenie przez Naczelny Sąd Administracyjny nielegalności tej decyzji, powstałej z naruszenia przepisów postępowania administracyjnego, które mogły mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy.

Z powyższych przyczyn wobec niewykazania, ażeby zaskarżony wyrok naruszył prawo, Sąd Najwyższy orzekł zgodnie z art. 421 § 1 k.p.c.

=====