

Wyrok z dnia 21 listopada 1997 r.

III RN 64/97

Jeżeli wszystkie czynności związane z uzyskaniem zezwolenia na prowadzenie przez podatnika działalności gospodarczej miały miejsce przed wejściem w życie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 lutego 1989 r. w sprawie zwolnienia od podatku dochodowego dochodów z niektórych rodzajów działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 3, poz. 20 ze zm.), to rozstrzygnięcie w sprawie zwolnienia od podatku powinno zapaść na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1984 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego lub opłaty skarbowej podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności wytwórczej i usługowej (Dz.U. Nr 24, poz. 122 ze zm.).

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 21 listopada 1997 r. sprawy ze skargi Jana P. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 24 lipca 1995 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym za 1992 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 lutego 1997 r. [...]

u c h y ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie.

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

Urząd Skarbowy w O. decyzją z dnia 14 maja 1991 r. [...] przyznał Janowi P. ulgę inwestycyjną na podstawie § 12 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 grudnia 1984 r. w sprawie ulg inwestycyjnych z tytułu inwestycji (Dz.U. Nr 60, poz. 307) w

związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą w zakresie stolarstwa oraz adaptacją i modernizacją budynku na potrzeby tej działalności.

Izba Skarbowa w O. decyzją z dnia 24 lipca 1995 r. [...] utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w O. z dnia 7 kwietnia 1995 r. [...] określającą Janowi P. zobowiązanie w podatku dochodowym za rok 1992 w kwocie 9.438.066 zł. W ocenie Izby Skarbowej z przepisu § 12 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 grudnia 1984 r. w sprawie ulg inwestycyjnych z tytułu inwestycji wynika, iż okres zwolnienia przychodów z nowo uruchomionej działalności gospodarczej od podatków obrotowego i dochodowego „konsumuje” ulgę inwestycyjną. Przepis ten ma zastosowanie w sprawie, gdyż w chwili przyznania ulgi Jan P. korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego tytułu przychodów z działalności stolarskiej na podstawie § 1 ust. 1 pkt 1 w związku z § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 lutego 1989 r. w sprawie zwolnienia od podatku dochodowego dochodów z tytułu niektórych rodzajów działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 3, poz. 20 ze zm.). W zakładzie stolarskim podatnik wytwarzał zarówno wyroby zwolnione od podatku, jak i wyroby oraz świadczył usługi, z których przychody podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Ulga inwestycyjna powinna być zatem rozliczana (potrącana z podatku dochodowego od dochodu nie zwolnionego od podatku) w proporcji wynikającej z zastosowania przepisu § 3 powyższego rozporządzenia Ministra Finansów. Zdaniem Izby Skarbowej użyty w przepisie § 2 rozporządzenia Ministra Finansów zwrot: „po dniu wejścia w życie rozporządzenia uruchomią produkcję materiałów i wyrobów, o których mowa w § 1 ust. 1 pkt 1” jest równoznaczny z określeniem „nowo uruchomionej działalności” w rozumieniu § 12 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 grudnia 1984 r. w sprawie ulg podatkowych z tytułu inwestycji

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 25 lutego 1997 r. [...] uchylił zaskarżoną przez Jana P. decyzję Izby Skarbowej. W ocenie Sądu przepis § 12 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 grudnia 1984 r. należałoby interpretować w ten sposób, że nowo uruchomioną działalnością jest działalność określona w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1984 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego lub opłaty skarbowej podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności wytwórczej i usługowej (Dz. U. Nr 24, poz. 122 ze zm.). Tymczasem

wymienione rozporządzenie zostało uchylone rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 6 lutego 1989 r. w sprawie zwolnienia od podatku dochodowego dochodów z tytułu niektórych rodzajów działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 3, poz. 20 ze zm.). Przepisy tego ostatniego rozporządzenia nie zawierają pojęcia nowo uruchomionej działalności gospodarczej. Skoro zatem skarżącemu przyznano ulgę podatkową, polegającą na zwolnieniu od podatku dochodowego dochodu z produkcji wyrobów na potrzeby budownictwa mieszkaniowego na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 lutego 1989 r., nie może mieć w sprawie niniejszej zastosowania przepis § 12 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 grudnia 1984 r.

Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej zarzucił powyższemu wyrokowi rażące naruszenie art. 22 ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 59 tej ustawy i art. 80 Kodeksu postępowania administracyjnego oraz § 12 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 lutego 1989 r. w sprawie zwolnienia od podatku dochodowego dochodów z tytułu niektórych rodzajów działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 3, poz. 20 ze zm.) i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości w rozpatrywanej sprawie nie miały zastosowania przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 lutego 1989 r., które weszło w życie z dniem 7 lutego 1989 r., lecz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1984 r. i na podstawie tego ostatniego rozporządzenia powinno zapadć rozstrzygnięcie w sprawie zwolnienia Jana P. od podatku. Rozporządzenie to zawiera w § 3 określenie „nowo uruchomionej działalności”, co może mieć istotny wpływ na wynik niniejszej sprawy.

Minister Sprawiedliwości jest zdania, że treść § 12 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 grudnia 1984 r. w sprawie ulg podatkowych z tytułu inwestycji odnosi się wprost do korzystania ze zwolnienia od podatków z nowo uruchomionej działalności określonej w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1984 r., bowiem w dacie wydania rozporządzenia Rady Ministrów nie istniały żadne inne zwolnienia dotyczące podatników - osób fizycznych uruchamiających działalność w zakresie produkcji i usług. Fakt, że z mocy § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finan-

sów z dnia 6 lutego 1989 r. utraciły moc przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1984 r. w sprawie zwolnienia od podatków w zakresie uregulowanym w tym pierwszym rozporządzeniu nie oznacza, że § 12 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 grudnia 1984 r. w sprawie ulg podatkowych z tytułu inwestycji nie ma zastosowania w razie zbiegu uprawnień podatnika do ulgi inwestycyjnej i do zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie tegoż późniejszego rozporządzenia z dnia 6 lutego 1989 r. nie istniejącego jeszcze w dacie stanowienia normy dotyczącej korzystania z ulgi inwestycyjnej. Przyjęcie w niniejszej sprawie stanowiska Sądu oznaczałoby - wbrew zasadzie wynikającej z przepisu § 12 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 grudnia 1984 r. w sprawie ulg podatkowych z tytułu inwestycji oraz z przepisu § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 lutego 1989 r. w sprawie zwolnienia od podatku dochodowego dochodów z tytułu niektórych rodzajów działalności gospodarczej - że podatnik jednocześnie może korzystać ze zwolnienia i z ulgi inwestycyjnej.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

Trafnie podkreśla Minister Sprawiedliwości, że w rozpatrywanej sprawie wymaga rozstrzygnięcia kwestia, czy do załatwienia tej sprawy ma zastosowanie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 lutego 1989 r. w sprawie zwolnienia od podatku dochodowego dochodów z tytułu niektórych rodzajów działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 3, poz. 20 ze zm.), czy wcześniejsze rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1984 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego lub opłaty skarbowej podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności wytwórczej i usługowej (Dz. U. Nr 24, poz. 122 ze zm.). Należy podzielić stanowisko wnoszącego rewizję nadzwyczajną, że skoro wszystkie czynności związane z uzyskaniem zezwolenia na prowadzenie przez podatnika „stolarstwa ogólnego” i określenie rozpoczęcia tej działalności od dnia 1 stycznia 1989 r. miały miejsce w styczniu 1989 r., to rozstrzygnięcie w kwestii zwolnienia Jana P. od podatku powinno zapaść na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1984 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego lub opłaty skarbowej. Wyżej wymienione rozporzą-

dzenie Ministra Finansów z dnia 6 lutego 1989 r. w sprawie zwolnienia od podatku dochodowego dochodów z tytułu niektórych rodzajów działalności gospodarczej nie mogło być podstawą rozstrzygnięcia tej sprawy, bowiem weszło w życie z dniem ogłoszenia, tj. z dniem 7 lutego 1989 r. Pominięcie zaś przez Sąd przepisów prawnych, które powinny mieć zastosowanie w rozpatrywanej sprawie, należy uznać za rażące naruszenie przepisu art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.).

Zgodnie z przepisem § 12 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 grudnia 1984 r. w sprawie ulg inwestycyjnych z tytułu inwestycji (Dz.U. Nr 60, poz. 307) ulgi podatkowe z tytułu inwestycji nie przysługują w okresie, w którym podatnik korzysta ze zwolnienia przychodów z nowo uruchomionej działalności gospodarczej od podatków obrotowego i dochodowego lub tylko podatku dochodowego albo opłaty skarbowej. Trafnie podkreśla Minister Sprawiedliwości, że powyższy przepis odnosi się wprost do korzystania ze zwolnienia od podatków z nowo uruchomionej działalności gospodarczej określonej w przepisie § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1984 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego lub opłaty skarbowej podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności wytwórczej i usługowej (Dz. U. Nr 24, poz. 122 ze zm.). W dniu wydania rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie ulg podatkowych z tytułu inwestycji nie istniały bowiem żadne inne zwolnienia podatkowe osób fizycznych osiągających przychody z nowo uruchomionej działalności gospodarczej. Naczelny Sąd Administracyjny przy ponownym rozpoznaniu sprawy oceni, czy zawarte w § 1 i 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1984 r. przesłanki uznania działalności gospodarczej za nowo uruchomioną działalność ziściły się w rozpoznawanej sprawie, uwzględniając jednocześnie, że uchylenie przez przepis § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 lutego 1989 r. w zakresie w nim uregulowanym przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1984 r. nie oznacza, iż w razie zbiegu uprawnień podatnika do ulgi inwestycyjnej i do zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie rozporządzenia z dnia 6 lutego 1989 r. nie ma zastosowania przepis § 12 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 grudnia 1984 r.

Biorąc powyższe pod rozagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====