

**Wyrok z dnia 5 października 1994 r.
III ARN 52/94**

W świetle przepisu § 2 ust. 1 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) decydująca o zwolnieniu od podatku jest okoliczność, iż pewna działalność gospodarcza została podjęta, nie będąc przedtem wykonywaną w ogóle.

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 5 października 1994 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Produkccyjno-Handlowo-Usługowego "D." Spółka z o.o. w B.P. na decyzję Izby Skarbowej w B.P. z dnia 30 kwietnia 1993 r. [...] w przedmiocie ustalenia zobowiązania w podatkach obrotowym i dochodowym za lata 1989 i 1990, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie z dnia 11 lutego 1994 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie.

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

Minister Sprawiedliwości wniósł w dniu 22 lipca 1994 r. rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie z dnia 11 lutego 1994 r. [...] wydanego w sprawie ze skargi Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Handlowo-Usługowego "D." Spółki z o.o. na decyzję Izby Skarbowej w B.P. z dnia 3 kwietnia 1993 r. [...] w przedmiocie ustalenia zobowiązania w podatku dochodowym za lata 1989-1990.

Wyrokowi powyższemu zarzucił rażące naruszenie § 2 ust. 1 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.), wnosząc w konsekwencji o uchylenie tego wyroku i o oddalenie skargi.

Stan faktyczny sprawy przedstawiał się następująco:

Przedsiębiorstwo "D." wydzierżawiło od [...] Przedsiębiorstwa Budowlanego obiekt produkcyjny, służący uprzednio produkcji materiałów budowlanych. Po wydzierżawieniu kontynuowało w wydzierżawionym obiekcie tę produkcję. W sprawie tej sporną była kwestia, czy dzierżawca może korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego za określone wyżej lata, zgodnie z zasadami ustalonymi w powołanym wyżej rozporządzeniu. Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyraził w tym zakresie pozytywny pogląd, powołując się na stanowisko wyrażone w wyroku z dnia 26 maja 1992 r. SA/Lu 138 i 139/92, dotyczącym wymiaru podatków obrotowego i dochodowego za 1989 r. W myśl tego stanowiska "niezbędną i wystarczającą

przesłanką nabycia prawa do tego zwolnienia jest udowodnienie faktu, że działalność objęta zwolnieniem nie była prowadzona przez podatnika przed wejściem w życie rozporządzenia". Nadto - także w wyroku z 26 maja 1992 r. SA-Lu-140/92 dotyczącym wymiaru podatków za 1990 r. Sąd wyraził pogląd, że "nie jest prawnie wykluczone zastosowanie zwolnienia podatkowego w przypadku, gdy podmiot gospodarczy zakupił majątek w celu uruchomienia preferowanej działalności, co obejmuje siłą rzeczy również przypadki pośrednie np. leasingu oraz dzierżawy lub najmu". W konsekwencji NSA uchylił decyzję organów podatkowych w części ustalającej podatek dochodowy za 1989 i 1990 r.

Wnoszący rewizję nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości stwierdza, iż powyższy pogląd Ośrodka NSA w Lublinie jest merytorycznie nietrafny, a w ramach całokształtu orzecznictwa NSA w tym zakresie - odosobniony. Wskazują na to m.in. wyrok w sprawie III SA 314/92, a także wyroki z 17 marca 1991 r. III SA 1767/91, z 13 kwietnia 1991 r. III SA 1765/91 i wiele innych.

Co więcej - na tle podobnego, jak w niniejszej sprawie stanu faktycznego - Sąd uznał za zgodną z prawem wydaną w trybie nadzoru decyzję stwierdzającą nieważność z powodu rażącego naruszenia prawa decyzji uznającej, że podatnikowi służy przedmiotowe zwolnienie podatkowe (wyrok z 14 stycznia 1994 r., III SA 1189/93).

We wszystkich powyższych wyrokach prezentowano pogląd, że skoro przesłanką zwolnienia od podatku było uruchomienie produkcji określonych materiałów i wyrobów lub podjęcie określonej działalności po wejściu w życie rozporządzenia (§ 2 ust. 1), to nie mogło tu chodzić o kontynuację działalności, która była już prowadzona lecz o uruchomienie lub podjęcie działalności, która dotychczas nie istniała. Uznanie działalności "kontynuowanej" za działalność nowo uruchomioną (podjętą) pozostaje w rażącej sprzeczności z treścią cyt. wyżej przepisu.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona, a argumenty w niej przytoczone - są przekonujące. Przytoczona wyżej rozbieżność w orzecznictwie NSA sprowadza się w gruncie rzeczy do odmienności co do traktowania podstawy do zwolnienia od podatku dochodowego bądź to w zakresie podmiotowym, bądź przedmiotowym. Zaskarżony wyrok Ośrodka NSA w Lublinie opiera się na założeniu, iż decydujące o zwolnieniu jest to, iż konkretny podatnik nie prowadził określonej działalności gospodarczej (nie miałyby więc znaczenia to, iż - tak jak w niniejszej sprawie - była już ona prowadzona przez inny podmiot, a następnie przejęta przez podatnika). Natomiast rewizja nadzwyczajna (powołując się także na orzeczenia innych ośrodków NSA) przedstawia stanowisko, iż decydująca o zwolnieniu od podatku jest okoliczność, iż pewna działalność gospodarcza została podjęta, nie będąc przedtem wykonywaną w ogóle i tylko podjęcie takiej nowej działalności gospodarczej uzasadnia okresowe zwolnienie prowadzącego ją podmiotu od podatku dochodowego.

Sąd Najwyższy przychylił się do tej ostatniej interpretacji, stwierdzając iż przemawia za nią zarówno wykładnia logiczno-językowa, jak i celowościowo-systemowa przepisów wyżej wspomnianego rozporządzenia Ministra Finansów. Oczywistym celem tego uregulowania było pobudzenie aktywności gospodarczej w określonych dziedzinach, podejmowanie nowej produkcji w deficytowych sferach i kierowanie

zainteresowania potencjalnych przedsiębiorców na te a nie inne sfery działalności. Okresowe zwolnienie z podatku dochodowego służyć miało zatem tym i tylko tym podmiotom, które podejmą nową działalność m.in. w zakresie produkcji materiałów budowlanych, nie zaś tym, które kontynuować będą działalność uprzednio prowadzoną przez innych przedsiębiorców. Mówiąc najprostszym językiem, prawodawcy chodziło o wyraźne obiektywne zwiększenie m.in. produkcji materiałów budowlanych i tylko z owym odczuwalnym na rynku zwiększeniem produkcji postanowił związać określone preferencje w dziedzinie podatkowej. Jak zresztą wynika z powołanego wyżej wyroku SA-Lu-140/92 również ów Sąd połączył wyraźnie zwolnienie podatkowe z uruchomieniem (a więc nie z kontynuacją) konkretnej działalności gospodarczej i dopiero w drodze interpretacji własnego stanowiska ujął owo "uruchomienie" w aspekcie podmiotowym, a takie stanowisko należy uznać za nietrafne.

Biorąc powyższe okoliczności pod uwagę Sąd Najwyższy na zasadzie art. 422 § 1 k.p.c. orzekł, jak w sentencji.

=====