

**Wyrok z dnia 14 maja 1996 r.
III ARN 91/95**

Budynek mieszkalny wzniesiony z funduszu socjalnego na potrzeby załogi przedsiębiorstwa państwowego, którego statutowym zadaniem było wykonawstwo robót budowlanych na zamówienie bezpośrednich inwestorów jest ze swego przeznaczenia obiektem niekomercyjnym i jego późniejszy zakup w ramach likwidacji przedsiębiorstwa nie upoważnia podatnika do odliczenia poniesionego wydatku od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym (art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. "d" ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednolity tekst : Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 ze zm).

Przewodniczący SSN: Andrzej Wróbel, Sędziowie SN: Józef Iwulski, Teresa Flemming-Kulesza, Andrzej Kijowski (sprawozdawca), Walerian Sanetra,

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 19 maja 1996 r., sprawy ze skargi Teresy i Rajmunda G. na decyzję wydaną w dniu 30 września 1994 r. z upoważnienia dyrektora Izby Skarbowej w S. w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prokuratora Generalnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie z dnia 26 maja 1995 r. [...]

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

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

Małżonkowie Teresa i Rajmund G. złożyli w dniu 28 kwietnia 1993 r. w Urzędzie Skarbowym w G. zeznanie o wspólnych dochodach uzyskanych w 1992 r., odliczając od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym kwotę 247.800.000 zł z tytułu wydatków poniesionych na zakup budynku mieszkalnego.

Powyższe odliczenie zakwestionował Urząd Skarbowy w G., ponieważ budynek zakupiony przez podatników od Przedsiębiorstwa Budownictwa Ogólnego w C. nie został wybudowany w celu sprzedaży, tylko na własne potrzeby tego przedsiębiorstwa, z jego środków i z przeznaczeniem na mieszkania dla pracowników, a ponadto był zaewidencjonowany jako środek trwały. Rajmund G., jako pracownik wspomnianego przedsiębiorstwa, mieszkał w tym budynku na podstawie umowy najmu od dnia 17 kwietnia 1990 r., a późniejsza sprzedaż budynku nastąpiła w związku z likwidacją przedsiębiorstwa. Taka sytuacja nie jest zdaniem organu podatkowego objęta zakresem stosowania przepisu 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.). Wobec tego Urząd Skarbowy w G., decyzją z dnia 30 czerwca 1994 r., [...], ustalił odpowiednio wyższy podatek dochodowy za ten rok.

Od decyzji tej odwołali się podatnicy, twierdząc że przyjęta przez Urząd Skarbowy interpretacja przepisu art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. "d" powołanej wyżej ustawy nie ma

oparcia w jego treści. Izba Skarbowa w S., decyzją z dnia 30 września 1994 r., [...], utrzymała jednak zaskarżoną decyzję w mocy, twierdząc, że przepis art. 26 ust. 1 pkt 5 lit "d" ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczy jedynie wydatków poniesionych na zakup budynku mieszkalnego od podmiotów, dla których wznoszenie takich budynków stanowi istotę działalności gospodarczej, a więc budujących je w celu zarobkowej sprzedaży. Wprawdzie Przedsiębiorstwo Budownictwa Ogólnego w C. jest w zasadzie takim właśnie podmiotem, ale przedmiotowy budynek w C. przy ul. B. nie został zbudowany na sprzedaż, tylko na potrzeby zakładowe, więc jego późniejsze zbycie na rzecz podatników nie stanowi dla nich podstawy odliczenia ceny zakupu od dochodu.

Decyzję organu podatkowego drugiej instancji małżonkowie G. zaskarżyli do Sądu Administracyjnego, zarzucając wydanie jej w ramach rozszerzającej wykładni przepisu art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. "d" ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, polegającej na uzupełnieniu jego brzmienia zwrotem "w celu sprzedaży". Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejskowy w Szczecinie uwzględnił skargę w wyroku z dnia 26 maja 1995 r., [...], i uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję organu pierwszej instancji, a w uzasadnieniu takiego rozstrzygnięcia podał, że działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. "d" ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest działalność budowlana prowadzona przez dany podmiot jako zadanie główne, na własny rachunek oraz w zarobkowych celach, czyli na sprzedaż. Taką działalnością zajmowało się Przedsiębiorstwo Budownictwa Ogólnego w C., przy czym jest bez znaczenia, że budynek przy ul. B. był najpierw przeznaczony na własny użytek, a następnie przedsiębiorstwo zmieniło jego przeznaczenie i sprzedało go - jak inne budynki - w ramach działalności gospodarczej.

Powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną z dnia 27 listopada 1995 r., złożoną na wniosek Prokuratora Wojewódzkiego w Szczecinie, zaskarżył Prokurator Generalny, podnosząc zarzut rażącego naruszenia art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. "d" ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także naruszenia interesu Rzeczypospolitej Polskiej przez obrazę art. 67 ust. 2 Konstytucji, ustanawiającego zasadę równości obywateli wobec prawa i zakazującego w konsekwencji odmiennego orzekania o prawach oraz obowiązkach obywateli znajdujących się w analogicznych sytuacjach. W oparciu o te zarzuty skarżący wniósł na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368) o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi stron, względnie o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejskowemu w Szczecinie do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu wniosku Prokurator Generalny podał, że statutowym celem Przedsiębiorstwa Ogólnego w C. było wykonawstwo robót budowlano-montażowych i świadczenie związanych z nimi usług, m.in. w zakresie budownictwa mieszkaniowego. Wynika to wyraźnie z akt administracyjnych sprawy, a także z akt rejestrowych przedsiębiorstwa, które od jego wpisania do rejestru w dniu 18 stycznia 1988 r. nie uległy w tym względzie żadnej zmianie do momentu postawienia w stan likwidacji w dniu 25 maja 1992 r. i następnie wykreślenia z rejestru przedsiębiorstw z dniem 12 stycznia 1994 r. Budynek zakupiony przez małżeństwo G. został przez przedsiębiorstwo wzniesiony w ramach działalności socjalnej, a jego zbycia dokonał likwidator w ramach wyprzedaży majątku likwidowanego przedsiębiorstwa.

Sprzedaż przedmiotowego budynku nie nastąpiła więc w ramach gospodarczej działalności wspomnianego przedsiębiorstwa i Naczelny Sąd Administracyjny nie miał żadnych przesłanek do zastosowania wobec podatników przepisu art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. "d" ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Uprawniając w przepisach art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. "a" - "g" ustawy do odliczenia od dochodu wydatków na cele mieszkaniowe prawodawca miał na względzie podatników przyczyniających się do powiększenia lub modernizacji istniejącej substancji mieszkaniowej, a nie podatników powodujących jedynie zmianę statusu prawnego zajmowanego dotychczas budynku, czy lokalu mieszkalnego.

Potwierdzeniem takiej wykładni przepisu art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. "d" ustawy jest jego nowelizacja dokonana ustawą z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 1995 r., Nr 5, poz. 25). Zgodnie z nowym brzmieniem powołanego przepisu uprawnienie do odliczeń od dochodu mają podatnicy, którzy poniosą wydatki na zakup nowo wybudowanego budynku mieszkalnego lub lokalu w takim budynku od gmin, a także od osób, które wybudowały ten budynek w wykonywaniu działalności gospodarczej.

Wnoszący rewizję nadzwyczajną podkreśla, że celowościowa wykładnia przepisu art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. "d" ustawy w jej pierwotnym brzmieniu przyjęła się w orzecznictwie i na dowód takiego twierdzenia cytuje fragmenty szeregu orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego. Skarżący powołuje też przykłady orzeczeń Sądu Najwyższego, wyrażających pogląd, że jako naruszenie konstytucyjnej zasady równości obywateli wobec prawa oraz interesu Rzeczypospolitej Polskiej mogą być kwalifikowane nieuzasadnione rozbieżności rozstrzygnięć o prawach obywateli w decyzjach administracyjnych, podjętych w analogicznych sytuacjach lub takich samych okolicznościach faktycznych i prawnych.

W odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną, przedłożonej na rozprawie przed Sądem Najwyższym w dniu 14 maja 1996 r., podatnicy wnieśli o oddalenie tej rewizji. W uzasadnieniu swego wniosku powtórzyli pogląd zaskarżonego wyroku, że jedyną przesłanką uprawniającą do ulgi podatkowej z tytułu nabycia budynku mieszkalnego jest wybudowanie go przez zbywcę w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Organy podatkowe bezpodstawnie wyłączały więc budynki nie przeznaczone na sprzedaż. Podatnicy zakwestionowali też tezę rewizji nadzwyczajnej, że przedmiotowy budynek został przez byłe Przedsiębiorstwo Budownictwa Ogólnego w C. postawiony w ramach działalności socjalnej. Podatnicy twierdzili wprawdzie, że mają trudności w dostępie do materiałów źródłowych zlikwidowanego przedsiębiorstwa, ale przedłożone, jako załącznik nr 2 i 3 do odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną, kserograficzne kopie sprawozdań GUS nr 9-04 i nr 9-06 świadczą - ich zdaniem - że przedmiotowy budynek został wykonany w ramach działalności gospodarczej, gdyż był "zadaniem inwestycyjnym, z zachowaniem całego procesu inwestycyjnego, którego celem był przyrost substancji mieszkaniowej". Na okoliczność źródeł finansowania wspomnianego budynku mógłby się w charakterze świadka wypowiedzieć Stanisław T. - były dyrektor zlikwidowanego przedsiębiorstwa.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest ze wskazanych w niej przyczyn uzasadniona.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 ze zm.), powoływana dalej jako "ustawa", zezwalała w pierwotnym brzmieniu swego art. 26 ust. 1 na odliczenie od dochodu przed opodatkowaniem m.in. kwot "wydatków na cele mieszkaniowe" podatnika (pkt 5). Nie były to jednak wydatki poczynione na jakiegokolwiek ogólnie określone "cele mieszkaniowe", lecz tylko wydatki dokonane w siedmiu sytuacjach określonych taksatywnie przepisami, mającymi w ramach art. 26 ust. 1 pkt 5 ustawy oznaczenia literowe (od lit. "a" do lit. "g") i konkretyzującymi trzy szczegółowe cele mieszkaniowe, urzeczywistniane takimi wydatkami. Pierwszy z tych celów to zakup gruntu lub prawa jego wieczystego użytkowania pod budowę budynku mieszkalnego (lit. "a"). Kolejnemu celowi służyły wydatki na: budowę budynku mieszkalnego (lit. "b"), nadbudowę i rozbudowę budynku na cele mieszkaniowe (lit. "e"), przebudowę strychu, suszarni albo przystosowanie innego pomieszczenia na cele mieszkalne (lit. "f"), wkład budowlany lub mieszkaniowy do spółdzielni mieszkaniowej, z wyjątkiem wkładu wynikającego z przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu (lit. "c") oraz zakup budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w takim budynku od osób, które wybudowały ten budynek w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (lit. "d"). Trzecia grupa obejmowała natomiast wydatki na remont i modernizację budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego (lit. "g").

Z powyższego zestawienia wynika, że poza wyraźnie innym przeznaczeniem wydatków remontowo-modernizacyjnych, pozostałe wydatki powinny służyć zwiększeniu istniejących zasobów mieszkaniowych, zarówno wprost, jak też w sposób pośredni, tzn. poprzez nabycie własności lub prawa wieczystego użytkowania gruntu pod budowę budynku mieszkalnego. Zwiększenie zasobów mieszkaniowych mogło być przy tym zarówno skutkiem zachowań samego podatnika (przy budowie, nadbudowie i rozbudowie budynku, względnie przystosowaniu na cele mieszkalne pomieszczenia niemieszkalnego), jak też zachowań podmiotów, dla których budowa domów lub lokali mieszkalnych jest celem statutowym i którą to działalność podatnicy mieli stymulować uiszczaniem wkładu budowlanego lub mieszkaniowego (spółdzielnie mieszkaniowe), bądź zakupem budynku (lokalu) mieszkalnego (podmioty budujące w ramach działalności gospodarczej).

Podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych można zatem było na mocy art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. "d" ustawy obniżyć o wydatki mieszkaniowe tylko wtedy, gdy zostały poniesione na zakup budynku (lokalu) mieszkalnego od osób, które budynek (lokal) "ten", tzn. zakupiony przez danego podatnika, wybudowały w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, realizującej ratio legis podobnego przywileju podatkowego, a więc nakierowanej na wznoszenie i sprzedawanie budynków mieszkalnych lub ich poszczególnych lokali, przy ewentualnym zachowaniu przez zbywcę funkcji zarządcy obiektu. Wprawdzie dopiero po zmianie przepisu art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. "d" ustawy, dokonanej ustawą z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 1995 r., Nr 5, poz. 25), pojawiło się w jego brzmieniu określenie "nowo wybudowany" (budynek mieszkalny lub lokal w takim budynku), ale nie znaczy to, że wcześniej wolno było odliczać wydatki na zakup "starego" budynku, czy lokalu. Wykładnia pierwotnej wersji powołanego przepisu, dokonywana w systemowym

kontekście pozostałych jednostek redakcyjnych art. 26 ust. 1 pkt 5 ustawy, prowadziła bowiem do wniosku, że tzw. duża ulga mieszkaniowa obejmowała tylko kupno budynku (lokali) nowo wybudowanych, sfinansowanych ze środków na statutową działalność danego podmiotu gospodarczego i przeznaczonych na sprzedaż. Doniosłość normatywną miała więc wspomniana zmiana ustawowa jedynie w zakresie, w którym ulgę podatkową przyznała też przy zakupie budynku (lokalu) mieszkalnego od gminy.

Rację ma zatem wnoszący rewizję nadzwyczajną, że budynek wzniesiony z funduszu socjalnego na potrzeby załogi przedsiębiorstwa państwowego, którego statutowym zadaniem było wykonawstwo robót budowlanych na zamówienie bezpośrednich inwestorów, jest ze swego przeznaczenia obiektem niekomercyjnym, więc jego późniejszy zakup w ramach likwidacji przedsiębiorstwa nie upoważnia podatnika do odliczenia poniesionego wydatku od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Taka transakcja niczym się nie różni od indyferentnych w świetle prawa o podatku dochodowym zakupów budynku mieszkalnego na wolnym rynku i źródłem tzw. dużej ulgi mieszkaniowej mogłaby tylko być np. nadbudowa lub rozbudowa podobnego budynku.

Tymczasem wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego błędnie zakłada, że dla zastosowania art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. "d" ustawy nie ma znaczenia okoliczność, iż budynek przy ul. B. w C. był przez tamtejsze Przedsiębiorstwo Budownictwa Ogólnego wykorzystywany najpierw na własny użytek, a dopiero następnie został przeznaczony do sprzedaży. Do rażącego naruszenia powołanego przepisu ustawy doszło nie tylko wskutek jego błędnej wykładni, ale również w konsekwencji ustalenia, że przedmiotowy budynek został przez Przedsiębiorstwo Budownictwa Ogólnego w C. wzniesiony i sprzedany w ramach prowadzonej przez nie działalności gospodarczej. Naczelnny Sąd Administracyjny nie powołał się jednak w tym względzie na żadne dowody, podczas gdy załączony do rewizji nadzwyczajnej odpis postanowienia Sądu Rejonowego w Szczecinie z dnia 18 stycznia 1988 r. daje podstawy dla uzasadnionego przypuszczenia, że przedmiotem statutowej działalności Przedsiębiorstwa Budownictwa Ogólnego w C. było wykonawstwo budowlane, a więc sprzedaż usług budowlanych, czego oczywiście nie można mylić z działalnością gospodarczą, polegającą na wznoszeniu budynków mieszkalnych w celu ich sprzedaży.

Nie można jednak z góry wykluczyć, że przedmiotowy budynek został faktycznie wzniesiony w celu sprzedaży, a więc poza zakresem statutowej działalności Przedsiębiorstwa Budownictwa Ogólnego w C., co mogło zdaniem Sądu Najwyższego powodować odpowiedzialność osób pełniących funkcje organów tego przedsiębiorstwa, ale nie powinno powodować negatywnych konsekwencji w sferze podatkowych uprawnień i obowiązków małżeństwa G. Dlatego Sąd Najwyższy nie oddalił skargi podatników i uchyliwszy zaskarżony wyrok, przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Szczecinie do ponownego rozpoznania, podzielając pogląd Prokuratora Generalnego, że uwzględnienie rewizji nadzwyczajnej przekraczającej o jeden dzień sześciomiesięczny termin z art. 421 § 2 KPC jest uzasadnione naruszeniem interesu Rzeczypospolitej Polskiej. Demokratyczne państwo prawne, urzeczywistniające zasady sprawiedliwości społecznej nie może bowiem tolerować zróżnicowania podatku dochodowego wobec obywateli znajdujących się w identycznej sytuacji faktycznej.

Przy ponownym rozpoznawaniu sprawy konieczne będzie nie tylko ustalenie

zakresu statutowej działalności byłego Przedsiębiorstwa Budownictwa Ogólnego w C., ale ponadto szczegółowe zbadanie statusu prawnego budynku przy ul. B. w C., zwłaszcza zaś źródeł finansowania budowy, powierzchni, przeznaczenia, zasad przydziału i późniejszej sprzedaży.

Dlatego Naczelny Sąd Administracyjny rozważy możliwość przeprowadzenia w trybie art. 52 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o NSA (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) dowodów z dokumentów złożonych w odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną i ewentualnie przeprowadzi te dowody. Sąd rozważy także celowość przesłuchania wskazanego przez podatnika świadka i rozstrzygnie zgodnie ze wskazanym wyżej przepisem.

Z wyżej wskazanych względów Sąd Najwyższy na podstawie art. 422 § 2 KPC orzekł jak w sentencji wyroku.

=====