

**Wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r.
III ARN 16/96**

O uznaniu działalności budowlanej przedsiębiorstwa państwowego za działalność gospodarczą w rozumieniu 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) decydują okoliczności faktyczne tej działalności (np. cel wzniesienia budynku i sprzedaż mieszkań w drodze przetargu), a nie wyłącznie treść statutu przedsiębiorstwa.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 20 czerwca 1996 r. sprawy ze skargi Aleksandry i Jerzego M. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 24 listopada 1994 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych, na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z dnia 28 września 1995 r., [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał do ponownego rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu.

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

Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł w dniu 20 marca 1996 r. rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z dnia 28 września 1995 r., [...], oddalającego skargę Aleksandry i Jerzego M. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 24 listopada 1994 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Wyrokowi powyższemu zarzucił:

1) naruszenie przepisów prawa materialnego (art. 368 pkt 1 KPC), tj. art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w 1992 r. (Dz. U. Nr 80, poz. 350) w związku z błędną wykładnią art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.),

2) niewyjaśnienie wszystkich okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, co prowadzi do rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 368 pkt 2 KPC), wnosząc w konsekwencji o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu do ponownego rozpoznania.

Stan faktyczny sprawy przedstawiał się następująco:

Urząd Skarbowy w K.-K. decyzją z dnia 20 września 1994 r., [...], skorygował zeznanie podatkowe o wspólnych dochodach złożone przez małżonków Aleksandrę i Jerzego M. za 1992 r., nie uznając dokonanego odliczenia od dochodów przed opodatkowaniem kwoty 31.112.000 zł (przed denominacją złotego) z tytułu wydatków po-

niesionych na zakup lokalu mieszkalnego od Huty "K." SA - Zakładu Koksowniczego w Z.

W uzasadnieniu powołanej decyzji Urząd Skarbowy wskazał, że zgodnie z treścią 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), w brzmieniu obowiązującym w roku, którego dotyczy rozliczenie, odliczeniu od dochodu przed opodatkowaniem podlegały wydatki poniesione na zakup budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w takim budynku od osób, które wybudowały ten budynek w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

W wyniku przeprowadzonego postępowania wyjaśniającego, w oparciu o pismo Huty "K." SA z dnia 27 stycznia 1994 r., Urząd Skarbowy ustalił, że zakupiony przez małżonków Aleksandrę i Jerzego M. lokal mieszkalny został wybudowany - jak cały ten budynek - ze środków zakładowego funduszu mieszkaniowego, a zatem budowa tego budynku nie nastąpiła w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie budownictwa mieszkaniowego. Statut Huty "K." SA nie przewidywał wyodrębnionej działalności gospodarczej w zakresie budowy budynków i lokali mieszkalnych w celu ich sprzedaży, a jedynie przewidywał "obrot nieruchomościami".

Urząd Skarbowy przyjął w konsekwencji, że zakupiony lokal mieszkalny nie został wybudowany przez podmiot gospodarczy, który wybudował ten budynek (lokal) w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, przeto podatnicy nabywając taki lokal nie spełnili warunków określonych w art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i nie mogą odliczyć od swojego dochodu do opodatkowania wydatków poniesionych na nabycie tego lokalu.

Od decyzji Urzędu Skarbowego w K.-K. w sprawie określenia zobowiązania w podatku dochodowym za 1992 r. podatnicy wnieśli odwołanie do Izby Skarbowej w O. w dniu 10 października 1994 r.

W odwołaniu zakwestionowali ustalenie organu podatkowego dotyczące niespełnienia warunków określonych w art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d powołanej ustawy, tj. nabycia lokalu mieszkalnego w budynku mieszkalnym od osoby, która wybudowała ten budynek, opierając je na następujących argumentach:

1) podmiot, od którego został nabyty lokal mieszkalny, prowadził działalność gospodarczą odpowiadającą cechom określonym w art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.). Huta "K." SA, sprzedając lokale w wybudowanym budynku działała w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, lokale zostały sprzedane przez Hutę z zyskiem. Zakupiony lokal nie stanowił wykupionego mieszkania służbowego, kwaterunkowego ani zakupionego na wolnym rynku, z tytułu nabycia których - zgodnie z informacją Ministerstwa Finansów w sprawie rozliczenia podatku dochodowego za 1992 r. - nie można odliczyć poniesionych wydatków od dochodu przed opodatkowaniem;

2) lokal został nabyty na rynku pierwotnym w drodze otwartego przetargu ogłoszonego w prasie, do którego mógł przystąpić każdy zainteresowany. W latach 1991-1993 w taki właśnie sposób Huta K. SA wybudowała i sprzedała kilkadziesiąt nowo wybudowanych przez siebie mieszkań;

3) nabywca lokalu w trybie przetargu otwartego nie ma obowiązku badać, czy podmiot dokonał prawidłowej rejestracji prowadzonej działalności gospodarczej oraz z jakich środków finansował budowę;

4) Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi rozpatrując podobną sprawę (SA-Ł 157/94) zinterpretował definicję działalności gospodarczej i dokonał jej oceny prawnej, stwierdzając: "Nie ulega wątpliwości, że działalność gospodarcza jest faktem i kategorią o charakterze obiektywnym. Nie ma więc znaczenia, że określony podmiot prowadzący konkretną działalność nie ocenia jej jako gospodarczej, nie nazywa jej tak, oświadcza, że jej nie prowadzi i nie zgłasza obowiązku podatkowego".

Izba Skarbowa w O. decyzją z dnia 24 listopada 1994 r. [...] utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję Urzędu Skarbowego w K.-K. z dnia 20 września 1994 r. Uznała, że zakupiony lokal został wybudowany ze środków Zakładowego Funduszu Mieszkaniowego, budowa została zatem podjęta celem zabezpieczenia potrzeb mieszkaniowych pracowników zakładu w ramach prowadzonej działalności socjalnej przedsiębiorstwa, nie zaś w celu sprzedaży mieszkań z zyskiem. Tym samym zakupione mieszkanie nie zostało wybudowane w ramach prowadzonej przez Hutę "K." SA działalności gospodarczej, tzn. działalności podjętej w celach zarobkowych, polegającej na budowie i sprzedaży mieszkań.

W odniesieniu do zarzutu, iż Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi wydał wyrok w podobnej sprawie, w którym zajął korzystne dla podatnika stanowisko, Izba Skarbowa w O. stwierdziła, że wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego zapadają w konkretnych, indywidualnych sprawach, w których mają miejsce różne stany faktyczne i stąd nie stanowią obowiązującej organy administracji wykładni prawa.

Na powyższą decyzję Izby Skarbowej podatnicy wnieśli skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego. W skardze podnieśli analogiczne zarzuty, jakie zostały przytoczone w odwołaniu wniesionym do Izby Skarbowej w O.

Wyrokiem z dnia 28 września 1995 r. [...] Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu skargę małżonków Aleksandry i Jerzego M. oddalił. Stanowisko swoje Sąd oparł na następujących przesłankach faktycznych i prawnych:

1) Na podstawie zarządzenia Nr 24 Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 czerwca 1991 r. i aktu notarialnego sporządzonego w kancelarii notarialnej w Warszawie dnia 24 lipca 1991 r., Rep. Nr 6242/91, przedsiębiorstwo państwowe Kombinat Metalurgiczny Huta "K." z siedzibą w D.G. uległa przekształceniu w jednoosobową spółkę akcyjną Skarbu Państwa pod firmą Huta "K." Spółka Akcyjna. Dnia 24 lutego 1992 r. skarżący Jerzy M. zawarł z Zakładami Koksowniczymi w Z. umowę, w której Zakłady zobowiązały się zawrzeć ze skarżącym notarialną umowę sprzedaży mieszkania w budynku położonym w Z. przy ul. F. za cenę 249 mln. zł. Z § 1 umowy wynika, że cena ta ustalona została w drodze przetargu; w § 5 umowy stwierdzono ponadto, że kupujący wpłacił ustaloną wartość pierwszej raty za mieszkanie. Huta "K." SA Zakłady Koksownicze w Z. na żądanie Urzędu Skarbowego oświadczyła w piśmie z dnia 27 stycznia 1994 r., [...], że mieszkania przy ul. F. w Z. zostały wybudowane ze środków zakładowego funduszu mieszkaniowego, a następnie sprzedane w drodze otwartego przetargu.

2) Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie analizy § 6 statutu Spółki (który został zamieszczony w treści aktu notarialnego z dnia 24 lipca 1991 r.) ustalił, że według pkt 7, 8 i 13 § 6 tego statutu, przedmiotem działalności Spółki jest: "7. produkcja elementów budowlanych i montażowych wraz z instalacją, 8. działalność konstrukcyjno-

projektowa i remontowa, 13. obrót nieruchomościami oraz wynajem lub dzierżawa lokali i terenów". Na tej podstawie Naczelny Sąd Administracyjny ustalił, że do zadań Huty nie należało prowadzenie działalności budowlanej. Przedmiotowy lokal mieszkalny wybudowany został w ramach działalności socjalnej, bowiem prowadzenia działalności budowlanej nie wymienia statut Spółki. Odliczeniu zaś od podstawy opodatkowania, zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d powołanej ustawy, podlegały wydatki poniesione przez podatnika na zakup budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego od osób, które wybudowały ten budynek w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Podobne zadania wymienione w przytoczonym § 6 Statutu Spółki, zwłaszcza w pkt 13, nie są równoznaczne z bezpośrednią działalnością w zakresie budownictwa mieszkaniowego, o jakiej mowa w art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy.

3) Przedsiębiorstwa państwowe nie będące przedsiębiorstwami budowlanymi, z zasady realizowały budownictwo mieszkaniowe w trybie zleceń z funduszu mieszkaniowego. Wynika to dostatecznie wyraźnie z art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 24 października 1986 r. o zakładowych funduszach socjalnym i mieszkaniowym w jednostkach gospodarki społecznej (Dz. U. z 1990 r., Nr 58, poz. 343), obowiązującej w chwili budowy mieszkań. Skarżący bezzasadnie zatem kwestionują oświadczenie Huty "K." z dnia 27 stycznia 1994 r., że mieszkania w Z. przy ul. F. wybudowane zostały ze środków zakładowego funduszu mieszkaniowego.

4) Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu powołał się w zaskarżonym wyroku na własne orzecznictwo (wyroki z dnia 26 lipca 1994 r., SA/Wr/ 266/94 i z dnia 5 sierpnia 1994 r., SA/Wr/430/94), w których stwierdził, że "nie jest działalnością gospodarczą zakładu wzniesienie budynku ze środków funduszu mieszkaniowego" oraz że "jeśli budynek wzniesiony z funduszy socjalnych przedsiębiorstwa, przeznaczony przecież z natury rzeczy na zaspokojenie potrzeb zatrudnionej załogi, z góry należy wykluczyć komercyjne przeznaczenie takiego budownictwa mieszkaniowego".

5) Wykładnia przepisu art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych nastęrczała w orzecznictwie organów podatkowych i orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego trudności, co doprowadzało do określonych rozbieżności. Rozbieżności te dotyczyły głównie nabywania przez podatników budynków i lokali z komunalnego budownictwa mieszkaniowego, realizowanego przez gminy. Ostatecznie przeważał jednak pogląd, że skoro art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy dopuszcza odliczenie od dochodu do opodatkowania ściśle wyliczonych wydatków, to przepis taki jako mający charakter szczególny, nie może być interpretowany rozszerzająco (wyrok z dnia 22 października 1992 r., III SA 1669/92 i z dnia 23 listopada 1994 r., SA/Kr/1170/94).

W uzasadnieniu wniesionej rewizji nadzwyczajnej Rzecznik Praw Obywatelskich zarzuca powyższemu wyrokowi naruszenie prawa materialnego przez błędną interpretację art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z błędną wykładnią art. 2 ust. 1 ustawy o działalności gospodarczej, a także niewyjaśnienie wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych związanych z rozpatrywaną skargą.

Rewizję swoją Rzecznik Praw Obywatelskich oparł przede wszystkim na następujących argumentach:

1) Budownictwo mieszkaniowe z zakładowego funduszu mieszkaniowego, jakie

prowadziła większość zakładów pracy w systemie nakazowo-rozdzielczym, miało na celu werbunek pracowników do tegoż zakładu oraz umożliwienie zatrudnienia i utrzymanie w zakładzie pracy odpowiedniej kadry pracowników.

Możliwość uzyskania mieszkania zakładowego przez zatrudnionego w zakładzie pracy, który mieszkania te wybudował, było swoistego rodzaju dodatkowym ekwiwalentem za pracę. Czynsz za najem tego rodzaju mieszkań nie pozwoliłby utrzymywać (administrować, remontować itp.) tych budynków bez nakładów ze strony właściciela, jakim był zakład pracy.

W sytuacji budowy Huty "K." jej działalność statutowa była niemożliwa bez wybudowania budynków mieszkalnych i bez wynajmowania mieszkań. Na przestrzeni lat, od wybudowania przez Hutę w ramach budownictwa mieszkaniowego ze środków zakładowego funduszu mieszkaniowego poszczególnych budynków mieszkalnych, zmienił się ustrój polityczno-gospodarczy kraju, a także ustrój gospodarczy samych zakładów pracy oraz ich stosunek do mieszkań wybudowanych przed laty z funduszu mieszkaniowego. Zakłady pracy budynki mieszkalne oraz poszczególne mieszkania, niezależnie od tego, z jakich funduszy były wybudowane, uznały za normalny składnik majątkowy zakładu, który powinien przynieść określony zysk, a w każdym razie który nie może obciążać kosztami utrzymania zakładu pracy.

Brak w statucie Huty "K." SA wyodrębnionego zadania z zakresu prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie budownictwa wielomieszkaniowego - nie może przesądzać o tym, że taka działalność nie była przez Hutę prowadzona. Sama budowa budynków mieszkalnych była bowiem ściśle związana ze statutową działalnością Huty. W czasie, gdy budynki te były budowane, nie obowiązywała ustawa o działalności gospodarczej. Obecnie mieszkania te są przez Hutę sprzedawane na zasadach komercyjnych, co odpowiada cechom pojęcia "działalność gospodarcza", za którą uważa się jej zarobkowy charakter, prowadzenie działalności na własny rachunek, podporządkowanej zasadzie racjonalnego działania oraz uczestnictwo w obrocie gospodarczym. Prowadzona przez Hutę "K." SA działalność w zakresie budowy budynków mieszkalnych i sprzedaży lokali w takich budynkach odpowiada cechom działalności gospodarczej. W związku z tym brak w statucie zapisu dotyczącego tego rodzaju działalności można uznać jedynie za uchybienie formalno-prawne, które nie przesądza o faktycznym prowadzeniu takiej działalności. Zgodnie z art. 4 ustawy o działalności gospodarczej podmiot gospodarczy, a za taki bez wątpliwości należy uznać Hutę, może w ramach prowadzonej działalności gospodarczej podejmować czynności oraz działania, które nie są przez prawo zabronione. Statut Huty "K." SA nie zawierał zakazu prowadzenia przez Spółkę działalności w zakresie budownictwa mieszkaniowego z przeznaczeniem lokali mieszkalnych na sprzedaż.

2) Jak wskazano w pkt 1, w związku z rozwojem gospodarki rynkowej i przekształceniami własnościowymi przedsiębiorstw państwowych zachodziły zmiany w zarządzaniu zgromadzonym majątkiem przeznaczonym pierwotnie na zaspokajanie potrzeb naboru kadry pracowniczej i potrzeb socjalnych zatrudnionych pracowników, przede wszystkim ze względu na koszty utrzymania tego majątku i wpływ tych kosztów na wyniki gospodarowania. Majątek ten przedsiębiorstwa zaczęły wykorzystywać w sposób komercyjny, podporządkowując zarządzanie tym majątkiem zasadzie racjonalnego działania. Tym samym zarządzanie omawianym majątkiem stopniowo przekształciło się w typową działalność o charakterze gospodarczym, na co może

wskazywać powołana przez Naczelnny Sąd Administracyjny treść § 6 pkt 13 statutu Huty "K." SA, dotyczącego między innymi prowadzenia działalności w zakresie obrotu nieruchomości, a zwłaszcza wynajmu lub dzierżawy lokali i terenów. Zmian w sposobie gospodarowania przez Spółkę zasobami majątkowymi spełniającymi pierwotnie zadania kadrowe oraz socjalne, zachodzących pod wpływem rozwoju gospodarki rynkowej, organy skarbowe, a także Naczelnny Sąd Administracyjny nie wzięły w ogóle pod rozwagę przy rozpoznawaniu sprawy, czym można tłumaczyć "odmówienie Hucie uprawnienia do prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie budowy budynków mieszkalnych i sprzedaży z zyskiem lokali mieszkalnych w tych budynkach".

3) Finansowanie w przeszłości budowy budynków mieszkalnych ze środków zakładowego funduszu mieszkaniowego nie może stanowić jedyne kryterium dla aktualnej oceny tego budownictwa, w szczególności tego czy jest to tylko budownictwo socjalne przeznaczone na zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych pracowników, czy też ma charakter komercyjny i w związku z tym powinno zostać zaliczone do działalności gospodarczej przedsiębiorstwa. O charakterze tym powinno decydować przeznaczenie budynku i lokali mieszkalnych w tym budynku.

W stanie faktycznym rozpoznawanej sprawy lokale mieszkalne w budynku wybudowanym przez Hutę K. zostały sprzedane w systemie przetargu nieograniczonego, którego celem było uzyskanie maksymalnej ceny rynkowej, a więc uzyskanie zysku ze sprzedaży wytworzonego przez Hutę produktu. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich ta właśnie okoliczność przesądza o zarobkowym charakterze prowadzonej obecnie działalności w zakresie budownictwa mieszkaniowego. Przesądza tym samym również o fakcie nabycia przez małżonków Aleksandrę i Jerzego M. lokalu mieszkalnego od podmiotu, który wybudował ten budynek w ramach - aktualnie pojmowanej - działalności gospodarczej.

4) Zarówno Naczelnny Sąd Administracyjny, jak i organy podatkowe, nie rozpatrywały i nie ustosunkowały się do kwestii nabycia przez skarżących przedmiotowego lokalu od Huty "K." SA w trybie otwartego przetargu za wylicytowaną najwyższą cenę. Fakt ten wynika z przyjętego a priori założenia, że nabyty lokal był lokalem zakładowym. Nieustosunkowanie się do systemu sprzedaży, który warunkował także cenę, za którą nabyty został przedmiotowy lokal, stanowi - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - istotne naruszenie prawa. Ustalenie stanu faktycznego w sprawie zostało bowiem zakończone niejako na pierwszym etapie, tj. stwierdzeniu braku zapisu w statucie o prowadzeniu działalności w zakresie budownictwa mieszkaniowego z przeznaczeniem lokali na sprzedaż oraz finansowaniu budowy ze środków zakładowego funduszu mieszkaniowego. Nie zostały dokonane dalsze ustalenia co do faktycznego przeznaczenia budynków i lokali, żaden organ biorący udział w rozstrzygnięciu sprawy nie podjął próby uzasadnienia, dlaczego postępowanie dowodowe oparł tylko na zbadaniu statutu i oświadczeniu Huty, nie badał zaś i nie ustosunkował się do argumentów podnoszonych przez skarżących się co do motywów, formy i ceny sprzedaży lokalu.

Rzecznik Praw Obywatelskich wyraża pogląd, że dokonana ocena, iż Huta "K." SA nie wybudowała omawianego lokalu mieszkalnego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i odmowa na tej podstawie prawa do dokonania odliczenia poniesionych przez małżonków Aleksandrę i Jerzego M. wydatków od dochodu przed opodatkowaniem, narusza równość podatników pod względem prawnym do dokonania

odliczenia tych wydatków na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizję nadzwyczajną uznać należy za uzasadnioną. Odmawiając skarżącemu odliczenia od dochodów wydatków poniesionych na zakup lokalu mieszkalnego organy skarbowe obu instancji oparły się na założeniu, iż Huta "K.", od której skarżący nabyli lokal mieszkalny, nie wybudowała budynku, w którym znajduje się ów lokal, "w ramach prowadzonej działalności gospodarczej", czego domagał się wówczas obowiązujący przepis art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r.(...). Zgodnie bowiem ze stanowiskiem tych organów, jeśli jednostka, która wzniosła ów budynek, a następnie sprzedała znajdujące się w nim mieszkania, postawiła go poza "prowadzoną działalnością gospodarczą", wówczas nabywcy podobnego mieszkania nie może zwolnienie od podatku, przewidziane wyżej powołanym przepisem, przysługiwać. Zaś do statutowych zadań Huty "K." nie należy prowadzenie działalności budowlanej, a nabyty przez skarżących lokal mieszkalny wybudowany został w ramach działalności socjalnej z przeznaczeniem dla pracowników Huty, zaś dopiero następnie podjęto decyzję o zmianie jego przeznaczenia i skierowaniu go do sprzedaży w drodze przetargu. Skoro zaś skarżący nabyli taki właśnie lokal, należy przyjąć, iż wskazane zwolnienie od podatku nie może ich dotyczyć.

Argumentów tych nie można uznać za przekonujące.

Jednym z celów zwolnienia od podatku nabywców nowowbudowanych mieszkań przewidzianych powołanym wyżej przepisem ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. (...) była stymulacja budownictwa mieszkaniowego, a zatem wyraźne zwiększenie liczby mieszkań stojących do dyspozycji nabywców, a także zachęcenie podmiotów gospodarczych do podejmowania się budownictwa mieszkaniowego w ramach prowadzonej przez nie działalności. Wskazuje na to wyraźnie okoliczność, iż zwolnienie dotyczyło tylko nowowbudowanych mieszkań, nie zaś znajdujących się na rynku mieszkań wybudowanych dawniej, obecnie zaś wykupywanych (np. mieszkań służbowych, kwaterunkowych etc.) i następnie sprzedawanych przez ich właścicieli. Zwolnieniu od podatku nie podlegały też kwoty wydatkowane na zakup dawniej wybudowanych mieszkań sprzedawanych na wolnym rynku. Można więc stwierdzić, iż w tym zakresie cel ustawodawcy jawił się jako wyraźnie określony, aczkolwiek może nie najszcześliwiej sformułowany. Ujęto go bowiem w ten sposób, iż zwolniono od podatku sumy wydatkowane na zakup mieszkań od osób, które wzniosły je "w ramach prowadzonej działalności gospodarczej". Mogłoby to sugerować stanowisko, iż nie przysługuje zwolnienie wówczas, gdy budynek wzniesiony został poza "działalnością gospodarczą", lecz w ramach jakiejś innej działalności, np. kulturalnej, oświatowej, bądź - tak, jak to ma miejsce w tym wypadku - socjalnej. Działalność gospodarcza - zgodnie ze stanowiskiem zajęтым przez organy skarbowe i zaakceptowanym przez Naczelną Sąd Administracyjny - to tylko taka bowiem działalność, która - po pierwsze - mieści się w ramach wyraźnie określonych przez statut (bądź inny akt) zadań jednostki gospodarczej, zaś po drugie jest z góry i z widocznym wcześniej wyraźnym zamiarem przeznaczona na uzyskanie dochodu (zysku), ten bowiem jest immanentnym celem

każdej działalności gospodarczej. Skoro zaś budynek był wzniesiony przez Hutę, (której oczywistym zadaniem gospodarczym jest produkcja w zakresie metalu, nie zaś budownictwo mieszkaniowe), a ponadto przeznaczony następnie do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych pracowników tejże Huty, a dopiero potem skierowany do przetargowej sprzedaży na wolnym rynku - to jest jasne, iż nie można uznać, że został on wzniesiony w ramach "prowadzonej działalności gospodarczej", przeto nabywcy mieszkania nie przysługuje w takim budynku zwolnienie podatkowe na podstawie wyżej cytowanego przepisu art. 26 (...) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (...).

Stanowisko takie nie jest jednak trafne.

Zgodzić się należy z cytowanym wyżej poglądem Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi, iż "działalność gospodarcza jest faktem i kategorią o charakterze obiektywnym". Decyduje zatem charakter i treść konkretnej działalności faktycznej, nie zaś jej nazwa, czy nawet ocena, dokonywana przez tego, który ją prowadzi. Nie ma więc również decydującego charakteru to, czy została ona oficjalnie uznana i zarejestrowana właśnie jako działalność gospodarcza i czy jej treść odpowiada nazwie i statutowi przedsiębiorstwa (lub innego podmiotu), który ją prowadzi. Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.) wyraźnie stwierdza w art. 2 ust. 1, że "działalnością gospodarczą jest działalność (...) prowadzona w celach zarobkowych i na własny rachunek", a w ust. 2 tegoż przepisu, że podmiotem prowadzącym taką działalność może być w świetle prawa właściwie każda jednostka, utworzona zgodnie z przepisami prawa, jeśli tylko faktycznie prowadzi taką działalność. Oznacza to, że zgodnie z wolą ustawodawcy przesłanką decydującą o uznaniu jakiejś działalności za "gospodarczą" jest jej faktyczny charakter, nie "odrębna" kwalifikacja.

Przyjmowana w orzecznictwie i doktrynie polskiego prawa na tle przepisu art. 36 KC (w brzmieniu obowiązującym do dnia wejścia w życie ustawy z 28 lipca 1990 r. - Dz. U. Nr 55, poz. 321) zasada specjalnej zdolności prawnej państwowych jednostek organizacyjnych zakładała, iż dysponują one zdolnością do skutecznego dokonywania czynności prawnych tylko w takim zakresie przedmiotowym i funkcjonalnym, jaki wyraźnie zgodny jest z oficjalnie zatwierdzonym jej statutem. Wszystko to zatem, czego by się owa jednostka poza sferą swych statutowych kompetencji dopuściła i wszelkie akcje gospodarcze nie przewidziane wyraźnie przez ów statut nie mogłyby być przez ówczesny porządek prawny dopuszczone, ani też akceptowane. Tym niemniej powyższy przepis zniesiony został - jak wspomniano - w 1990 r. i wraz z jego zniesieniem przestały też obowiązywać przewidziane nim ograniczenia. Kierunek zmian przewidziany tą reformą odpowiadał zatem koncepcjom wyrażonym w ustawie o działalności gospodarczej. Nie ma zatem dziś żadnych prawnych podstaw, by w jakikolwiek sposób dyskwalifikować, czy dyskryminować w sferze obrotu cywilnego działalność Huty w sferze budownictwa mieszkaniowego, nawet jeśli to *prima facie* wydaje się niezbyt rozsądne, ani też domagać się, by Huta uprzednio zmieniała w tym zakresie swój statut. Jeśli zatem właściwe organy Huty "K." uznały, iż budowanie i sprzedaż mieszkań przyniesie tej Hucie właściwy dochód, to obecnie obowiązujące ogólne przepisy prawa cywilnego (a także prawa administracyjnego i finansowego) nie powinny stwarzać im w tym względzie ograniczeń i rygorów innych niż te, jakie obciążają wszelkie inne działające na rynku podmioty gospodarcze. Należy zresztą

podzielić poglądy wyrażone w rewizji nadzwyczajnej, iż w chwili obecnej nie ma przeszkód po temu, by przedsiębiorstwa swobodnie dysponowały składnikami swego majątku, a więc także zmieniały ich przeznaczenie. Nie ma zatem również przeszkód, by mieszkania będące własnością przedsiębiorstwa, nawet niezależnie od tego, z jakich funduszków rozpoczęto niegdyś ich budowę, zostały skierowane do sprzedaży (np. w drodze przetargu, tak jak to ma miejsce w niniejszej sprawie), a stwierdzenie, iż tego rodzaju mieszkania nie zostały wybudowane "w ramach działalności gospodarczej" musiałyby zostać uznane - w świetle aktualnego porządku prawnego - za nieadekwatne i anachroniczne.

Już tylko jako dodatkowy argument przemawiający za poglądem skarżących należy uznać to, iż jeżeliby stanowisko zajęte przez organy skarbowe i Naczelny Sąd Administracyjny miałyby się ostać, oznaczałoby to, iż nabywający mieszkanie, w drodze przetargu, (o którym powszechnie ogłaszano w prasie), od powszechnie znanego i renomowanego przedsiębiorstwa państwowego (obecnie spółki Skarbu Państwa) zostałby obciążony obowiązkiem sprawdzania, czy wyprodukowanie tego mieszkania zostało uprzednio przewidziane statutem tejże spółki lub też żądać od niej przedstawienia mu uprzednio odpowiednich gwarancji w tym względzie, a gdyby okazało się, że wyprodukowane dobro powstało "poza statutem", musiałyby się liczyć z negatywnymi konsekwencjami, o których wcześniej - działając nawet ze znaczną dozą rozsądku - nie mógł wiedzieć, ani też z nimi się liczyć. Sąd Najwyższy wyrażał już uprzednio kilkakrotnie pogląd, iż w demokratycznym państwie prawnym (art. 1 przepisów konstytucyjnych) prawo nie powinno stwarzać pułapek dla obywatela, lecz umożliwiać mu rozsądne planowanie i kształtowanie swych działań - także w zakresie obrotu gospodarczego.

Biorąc te wszystkie okoliczności pod uwagę, Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====