

**Wyrok z dnia 3 grudnia 1997 r.**

**III RN 76/97**

**Zakupienie przez dotychczasowego najemcę mieszkania zakładowego w budynku wzniesionym w 1977 r. z dotacji zjednoczenia w celu zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych pracowników zakładów (przedsiębiorstw) zgrupowanych w zjednoczeniu, nie upoważnia podatnika do odliczenia poniesionego wydatku od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych (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 (sprawozdawca), Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 3 grudnia 1997 r. sprawy ze skargi Janiny B. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 15 grudnia 1995 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego za rok 1993 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 5 marca 1997 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

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

Urząd Skarbowy w O. decyzją z dnia 8 sierpnia 1995 r. [...] określił Janinie B. należny podatek dochodowy za 1993 r. w kwocie 6.676.000 zł (przed denominacją). Izba Skarbowa w O. decyzją z dnia 15 grudnia 1995 r. [...] utrzymała w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. Organy podatkowe obu instancji uznały, że stosownie do przepisu 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.) brak było podstawy prawnej dla dokonania odliczenia wydatków poniesionych przez podatniczkę na nabycie zajmowanego przez nią mieszkania zakładowego

położonego w O. przy ulicy N. Zgodnie z tym przepisem odliczeniu od dochodu podlegają wydatki poniesione na zakup budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w takim budynku od osób, które wybudowały ten budynek w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Ze stanu sprawy wynika natomiast, że Janina B. na mocy umowy zawartej z O. Przedsiębiorstwem Budowlanym, którego była pracownikiem, nabyła na własność zajmowane przez nią jako lokatora mieszkanie zakładowe. Budynek, w którym znajdowało się mieszkanie, został wybudowany w 1977 r. z przeznaczeniem na mieszkania zakładowe dla potrzeb zakładów i przedsiębiorstw zgrupowanych w O. Kombinacie Budowlanym. Po kolejnych reorganizacjach Kombinat budynek ten stał się własnością O. Przedsiębiorstwa Budowlanego, które w 1993 r. przeznaczyło do sprzedaży mieszkania położone w tym budynku celem umożliwienia ich wykupu przez dotychczasowych najemców tych mieszkań. W ocenie Izby Skarbowej mieszkanie nabyte przez podatniczkę znajduje się w budynku wybudowanym w innym celu niż bezpośrednia sprzedaż dla osiągnięcia zysku, a tym samym budynek nie został wybudowany w ramach prowadzonej przez O. Przedsiębiorstwo Budowlane działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy o działalności gospodarczej.

Naczelnny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 5 marca 1997 r. [...] uchylił decyzje organów podatkowych obu instancji. W ocenie Sądu jest bezsporne, że decyzją uprawnionych organów O. Przedsiębiorstwa Budowlanego S.A. w O. mieszkanie kupione przez skarżącą zmieniło charakter mieszkania zakładowego na lokal przeznaczony do sprzedaży. W tym stanie rzeczy jest obojętne, że przed podjęciem tej decyzji mieszkanie to miało na celu zaspokojenie potrzeb pracowników zakładu, a także to, iż budynek, w którym znajdowało się mieszkanie skarżącej, wybudowany został w 1977 r. w innym celu niż przeznaczenie na sprzedaż. W owym czasie istniały bowiem inne warunki gospodarcze. Tymczasem obecnie zakłady pracy są uprawnione do samodzielnego decydowania o przeznaczeniu swojego majątku, w tym również o zmianie przeznaczenia jego części składowych. Podjęta decyzja w tym przedmiocie stanowi decyzję podmiotu gospodarczego w ramach jego uprawnień związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, na co wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 20 czerwca 1996 r. III ARN 16/96 (OSNAPiUS 1997 nr 3 poz. 30). Zdaniem Sądu w takiej sytuacji spełnione zostały przesłanki, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem sporne mieszkanie

zostało wybudowane w ramach działalności gospodarczej i przeszło na własność skarżącej w ramach zawartej umowy sprzedaży.

Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej od powyższego wyroku zarzucił rażące naruszenie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu - Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości w przepisie art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych chodzi o przypadki, gdy określony podmiot prowadzi działalność gospodarczą nastawioną na wybudowanie mieszkań z przeznaczeniem ich do późniejszej sprzedaży lub wynajmu. Wniosek taki wynika z wykładni systemowej i celowościowej. Celem bowiem wprowadzenia tego przepisu była stymulacja rozwoju budownictwa wielorodzinnego poprzez wybudowanie nowych budynków, których właścicielem był podmiot gospodarczy, a który następnie mógł sprzedawać lub wynajmować poszczególne lokale. Chodzi tu zatem o zakup budynków lub mieszkań, które od samego początku zostały wybudowane z założeniem ich sprzedaży. Sformułowanie zaś: „w ramach prowadzonej działalności gospodarczej” oznacza wybudowanie budynku przez podmiot, którego głównym lub ubocznym zadaniem była budowa budynku; podmiot był właścicielem budynku i po wybudowaniu budynek lub poszczególne lokale mogły ulec sprzedaży. Powołując się na materiały z procesu legislacyjnego, Minister Sprawiedliwości stwierdził, że wolą ustawodawcy było przyjęcie odliczeń wydatków na cele mieszkaniowe od dochodów tylko tych wydatków, które służą tworzeniu nowej substancji mieszkaniowej, utrzymaniu jej w nie zmienionym stanie lub modernizacji.

Minister Sprawiedliwości jest zdania, że wybudowanie w 1977 r. budynku, w którym znajduje się mieszkanie podatkowiczki, z przeznaczeniem znajdujących się w nim mieszkań na potrzeby pracowników zakładów i przedsiębiorstw zgrupowanych w O. Kombinacie Budowlanym przesądza o tym, że podjęcie tej inwestycji nie było związane z zamiarem uzyskania zysku ze sprzedaży wybudowanych mieszkań, a zatem nie nastąpiło w ramach działalności gospodarczej. Co najwyżej można mówić o fakcie sprzedaży tego mieszkania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Minister Sprawiedliwości wskazał ponadto, że NSA powołując wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 czerwca 1996 r., III ARN 16/96 pominął istotny fragment tego

wyroku, w którym Sąd Najwyższy podkreślił, że zwolnienie dotyczy tylko nowo wybudowanych mieszkań, nie zaś mieszkań wybudowanych dawniej, obecnie zaś wykupowanych (np. mieszkań służbowych, kwaterunkowych) i następnie sprzedawanych przez ich właścicieli. Zwolnieniu od podatku nie podlegały też kwoty wydatkowane na zakup dawniej wybudowanych mieszkań sprzedawanych na wolnym rynku.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z przepisem 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.) odliczeniu od dochodu podlegają wydatki poniesione na zakup budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w takim budynku od osób, które wybudowały ten budynek w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Przepis ten ustanawia dwie przesłanki odliczenia wydatków w nim określonych od dochodu: po pierwsze - wydatki te zostały poniesione na zakup budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w takim budynku, po drugie - budynek lub lokal mieszkalny zostały zakupione od osoby, która wybudowała ten budynek w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

W rozpatrywanej sprawie wymaga rozstrzygnięcia kwestia, czy najemca mieszkania zakładowego położonego w budynku wzniesionym w 1977 r. w celu zaspokojenia potrzeb pracowników O. Kombinatów Budowlanych, który nabył to mieszkanie przeznaczone w 1993 r. do sprzedaży decyzją właściwego organu przedsiębiorstwa będącego następcą prawnym Kombinatów, jest uprawniony do odliczenia od dochodu wydatków poniesionych na zakup tego lokalu mieszkalnego. Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę w pełni podziela poglądy zawarte w uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego z dnia 14 maja 1996 r., III ARN 91/95 (OSNAPiUS 1997 nr 1 poz. 2 ), w którym stwierdzono, że: „ 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.).” W uzasadnieniu tego wyroku Sąd Najwyższy przyjął, że z zestawienia wydatków na cele mieszkaniowe określonych w przepisie art. 26 ust. 1 pkt 5 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 budynków (lokali) nowo wybudowanych, sfinansowanych ze środków na statutową działalność danego podmiotu gospodarczego i przeznaczonych na sprzedaż.

Trafny jest zatem pogląd wnoszącego rewizję nadzwyczajną, że wzniesienie budynku z dotacji Zjednoczenia na potrzeby pracowników i przedsiębiorstw zgrupowanych w O. Kombinacie Budowlanym przesądza o tym, że podjęcie inwestycji nie

było związane z zamiarem uzyskania zysku ze sprzedaży wybudowanych mieszkań, tym bardziej że wówczas obowiązujące przepisy prawne nie zezwalały na dokonywanie sprzedaży takich lokali mieszkalnych. Wybudowanie tego budynku nie nastąpiło zatem w ramach działalności gospodarczej, o jakiej mowa w przepisie art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d. Jak trafnie wskazał Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 20 czerwca 1996 r., III ARN 16/96(OSNAPiUS 1997 nr 3 poz. 30), jednym z celów zwolnienia od podatku nabywców nowo wybudowanych mieszkań przewidzianych powołanym wyżej przepisem 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 nowo wybudowanych 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. Powyższej oceny prawnej nie zmienia fakt, że lokale mieszkalne w tym budynku zostały przeznaczone do sprzedaży w 1993 r. decyzją właściwego organu Przedsiębiorstwa będącego następcą prawnym O. Kombinatu Budowlanego. Sąd Najwyższy w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę podziela pogląd Sądu Najwyższego wyrażony w uzasadnieniu wyroku z dnia 23 września 1993 r. III ARN 41/93(Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego 1997 nr 1 poz. 9), że w sprzedaży lokalu mieszkalnego wyraża się prowadzenie działalności gospodarczej, lecz warunek, o którym mowa w powołanym przepisie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie odnosi się do transakcji handlowej, ale do tego, ażeby nabywany budynek (lokal mieszkalny), został wybudowany w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Należy zatem stwierdzić, że zakup przez dotychczasowego najemcę mieszkania zakładowego położonego w budynku wybudowanym w 1977 r. z dotacji Zjednoczenia w celu zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych pracowników zakładów i przedsiębiorstw zgrupowanych w O. Kombinacie Budowlanym przeznaczonego do sprzedaży w 1993 r., 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 jest obojętne, że przed podjęciem decyzji o przeznaczeniu na sprzedaż lokali mieszkalnych położonych w tym budynku mieszkanie miało na celu zaspokojenie potrzeb pracownika zakładu oraz że zostało wybudowane w innym celu niż przeznaczenie na sprzedaż. Do rażącego naruszenia powołanego przepisu ustawy doszło nie tylko wskutek jego błędnej wykładni, ale również w konsekwencji ustalenia, że przedmiotowy budynek został wzniesiony i sprzedany w ramach działalności gospodarczej.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====