

Wyrok z dnia 4 grudnia 2002 r.

III RN 213/01

O utracie przez szkołę wyższą prawa do korzystania ze zwolnienia podatkowego, w tym zwolnienia od podatku od nieruchomości, które przysługuje jej na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 12 września 1990 r. o szkolnictwie wyższym (Dz.U. Nr 65, poz. 385 ze zm.) w związku z art. 7 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.), nie może przesądzać wynajęcie przez szkołę lokali użytkowych w budynku stanowiącym jej własność innemu podmiotowi, który prowadzi działalność gospodarczą, lecz dopiero ustalenie, że wynajmując te lokale szkoła wyższa prowadzi działalność gospodarczą (art. 27 ust. 2 w związku z art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o szkołach wyższych).

Przewodniczący SSN Andrzej Wasilewski (sprawozdawca), Sędziowie SN:
Katarzyna Gonera, Andrzej Kijowski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 4 grudnia 2002 r. sprawy ze skargi Akademii Muzycznej w K. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K. z dnia 12 października 2000 r. [...] w przedmiocie podatku od nieruchomości za okres od września do grudnia 1993 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Krakowie z dnia 28 grudnia 2000 r. [...]

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

U z a s a d n i e

Akademia Muzyczna w K. stała się w dniu 30 sierpnia 1993 r. użytkownikiem wieczystym położonej w K. przy ul. Ś. - działki nr 232 oraz właścicielem znajdującego się na tej działce budynku. Następnie - na mocy umowy najmu Akademia Muzyczna w K. - wynajmowała w okresie od września do grudnia 1993 roku część powierzchni

tego budynku (4.019 m²), łącznie z powierzchnią suterenu i piwnic (560 m²) oraz związaną z nim powierzchnią gruntu (868 m²) Bankowi [...] S.A. W związku z powyższym, Prezydent Miasta K. decyzją z dnia 30 lipca 1998 r. określił Akademii Muzycznej w K. zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od nieruchomości za okres od września do grudnia 1993 r. wraz z odsetkami za zwłokę w łącznej kwocie 18.962,09 zł. W uzasadnieniu tej decyzji Prezydent Miasta K. stwierdził, że w okresie tym nieruchomość stanowiąca własność Akademii Muzycznej była wynajmowana Bankowi [...] S.A. na prowadzenie działalności gospodarczej, a zatem: „zgodnie z wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego sygn. akt SA/Kr 2152/94 z dnia 6 lipca 1995 r. i sygn. akt SA/Kr 576/96 z dnia 4 września 1996 r. ‘lokale szkoły wyższej wynajęte osobom trzecim na prowadzenie działalności gospodarczej nie korzystają ze zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 65, poz. 385 ze zm.)’”. W wyniku odwołania Akademii Muzycznej w K. od powyższej decyzji, w którym podnosiła ona, że nie prowadziła działalności gospodarczej w rozumieniu § 14 ust. 1 - ust. 4 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 27 sierpnia 1991 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni (Dz.U. Nr 84, poz. 380 ze zm.), a wszystkie środki uzyskane z tytułu najmu tej nieruchomości przeznaczone były na działalność statutową uczelni, a nie na finansowanie odrębnego podmiotu gospodarczego. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. decyzją z dnia 12 października 1998 r. utrzymało w mocy uprzednią decyzję Prezydenta Miasta K. z dnia 30 lipca 1998 r. Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie wyrokiem z dnia 28 grudnia 1998 r. [...] oddalił skargę Akademii Muzycznej na powyższą decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego, stwierdzając w uzasadnieniu tego wyroku, że podziela w pełni pogląd prawny wyrażony wcześniej w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 lipca 1995 r. (SA/Kr 2152/94), wedle którego lokale szkoły wyższej wynajęte osobom trzecim na prowadzenie w nich działalności gospodarczej nie korzystają ze zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.) w związku z art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 12 września 1990 r. o szkolnictwie wyższym (Dz.U. Nr 65, poz. 385 ze zm.), bowiem zwolnieniu takiemu - zgodnie z art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o szkolnictwie wyższym - nie podlega „wydzielona działalność gospodarcza inna niż działalność wymieniona w pkt 1. Do tej innej działalności gos-

podarczej należy wynajem lokali szkoły wyższej osobom trzecim na prowadzenie działalności gospodarczej”.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Krakowie z dnia 28 grudnia 1998 r. [...], który stronie skarżącej został doręczony w dniu 30 kwietnia 2001 r. [...], zarzucając temu wyrokowi rażące naruszenie:

Po pierwsze - art. 27 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o szkolnictwie wyższym w związku z art. 7 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, bowiem: „zwolnienie przewidziane w ustawie o szkolnictwie wyższym ma charakter podmiotowy i uczelnia, co do zasady, jest zwolniona od zapłaty wszystkich podatków. Na szkole wyższej ciąży jedynie obowiązek zapłaty podatków związanych z prowadzeniem wyodrębnionej działalności gospodarczej innej niż odpłatna działalność badawcza, diagnostyczna, lecznicza, rehabilitacyjna, artystyczna, sportowa, doświadczalna i z opłat licencyjnych, jeżeli statut uczelni przewiduje możliwość prowadzenia takiej działalności. Podatek od nieruchomości nie jest natomiast podatkiem od działalności gospodarczej, lecz stanowi podatek od majątku nieruchomego, także od majątku przedsiębiorców, którzy prowadzą działalność gospodarczą. Płacić go będą zatem osoby wymienione w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ze względu na fakt posiadania nieruchomości gruntowych lub budynkowych, a nie ze względu na fakt prowadzenia na tym gruncie działalności gospodarczej. Szkoła wyższa mogłaby więc, stosownie do dyspozycji art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o szkolnictwie wyższym zapłacić podatek dochodowy od wynajmu lokali użytkowych, przy założeniu, że prowadziłyby w tym zakresie działalność gospodarczą. Jest jednak zwolniona od podatku od nieruchomości”.

Po drugie - art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 41, poz. 324 ze zm.) oraz art. 7 i art. 77 § 1 k.p.a. w związku z art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) oraz art. 27 ust. 1 ustawy o NSA, przez przyjęcie, że wynajęcie przez Akademię Muzyczną części powierzchni użytkowej budynku kwalifikowało się prawnie jako prowadzenie działalności gospodarczej, podczas gdy wynajmowanie lokali „stanowi pobieranie pożytków z rzeczy (art. 53 § 2 k.c.) i nie zawsze oznacza prowadzenie działalności gospodarczej. Ważne jest bowiem uwzględnienie zamiaru wykonywania czynności najmu w sposób częstotliwy, przy jednoczesnym uwzględ-

nieniu zawodowego (profesjonalnego i stałego) charakteru działalności”. Tymczasem: „Całokształt materiału dowodowego sprawy nie daje podstaw do twierdzenia, że szkoła wyższa zawierała z innymi podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą podobne umowy najmu.”

W konsekwencji, w rewizji nadzwyczajnej sformułowany został na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA w związku z art. 393¹³ § 1 k.p.c. wniosek o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Krakowie do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że w zaskarżonym wyroku Sąd niewłaściwie zinterpretował art. 27 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 23 ustawy o szkolnictwie wyższym.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Art. 7 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, że od podatku od nieruchomości zwalnia się „nieruchomości lub ich części zwolnione od podatku od nieruchomości na podstawie odrębnych ustaw”. Na gruncie polskiego porządku prawnego zwolnienie takie obejmuje w szczególności szkoły wyższe, które - stosownie do wyrażonej i w sposób generalny sformułowanej dyspozycji art. 27 ust. 1 w związku z art. 2 ust. 1 ustawy o szkolnictwie wyższym - zostały zwolnione z podatków. Jedyne ograniczenie w tym względzie wynika z art. 27 ust. 2 w związku z art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o szkolnictwie wyższym, wedle których szkoła wyższa nie korzysta ze zwolnienia od podatku (w tym także podatku od nieruchomości) w zakresie, w jakim - stosownie do postanowień swego statutu - obok swej podstawowej działalności, prowadzonej na zasadach odpłatności (w szczególności działalności badawczej, diagnostycznej, leczniczej, rehabilitacyjnej, artystycznej, sportowej i doświadczalnej oraz z opłat licencyjnych - art. 23 ust. 2 pkt 1 ustawy o szkolnictwie wyższym), prowadzi ona także inną tzw. wydzieloną działalność gospodarczą (§ 14 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 sierpnia 1991 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni - Dz.U. Nr 84, poz. 380 ze zm. - wydanego na podstawie upoważnienia wynikającego z art. 30 ustawy o szkolnictwie wyższym).

W rozpoznawanej sprawie zarówno organy administracji publicznej orzekające w sprawie należnego podatku od nieruchomości - naprzód Prezydent Miasta K. w decyzji z dnia 30 lipca 1998 r., a następnie Samorządowe Kolegium Odwoławcze w

K. w decyzji z dnia 12 października 1998 r., jak i Naczelny Sąd Administracyjny - Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie w zaskarżonym wyroku z dnia 28 grudnia 1998 r. [...] - błędnie przyjęły, że w okresie od września do grudnia 1993 r. Akademia Muzyczna w K. 'wynajmowała' Bankowi [...] S.A. w K. nieruchomość (lokale użytkowe w stanowiącym jej własność budynku przy ul. Ś. w K.), podczas gdy w owym okresie Bank [...] S.A. bezumownie korzystał z tej nieruchomości aż do dnia 14 grudnia 1993 r., kiedy to nieruchomość ta została mu oddana w najem. Błędny jest również pogląd prawny wyrażony w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku oraz poprzedzających go decyzjach organów administracji publicznej, wedle którego już sam fakt wynajęcia przez Akademię Muzyczną w K. lokali użytkowych w stanowiącym jej własność budynku przy ul. Ś. w K. na rzecz prowadzącego działalność gospodarczą Banku [...] S.A., przesądzał o tym, iż Akademia Muzyczna w K. utraciła w tym zakresie prawo do skorzystania z przysługującego jej z mocy art. 27 ust. 1 ustawy o szkolnictwie wyższym zwolnienia od podatku (art. 27 ust. 2 w związku z art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o szkolnictwie wyższym); w tym wypadku do zwolnienia od podatku od tej nieruchomości, w której znajdowały się wynajęte lokale użytkowe. Taka ocena prawna opierała się równocześnie na nietrafnym założeniu, że wynajem lokali użytkowych w świetle art. 2 ust. 1 obowiązującej wówczas ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 41, poz. 324 ze zm.) miał znamiona działalności gospodarczej. W danym wypadku należało bowiem wziąć pod uwagę co następuje:

Po pierwsze, wbrew pogładowi prawnemu wyrażonemu w zaskarżonym wyroku, a wcześniej także w decyzjach administracyjnych obu instancji, o utracie przez Akademię Muzyczną w K. jako szkołę wyższą prawa do korzystania ze zwolnienia podatkowego (zwolnienia od podatku od nieruchomości), które przysługiwało jej na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy o szkolnictwie wyższym w związku z art. 7 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie mógł przesądzać sam fakt wynajęcia przez Akademię Muzyczną w K. lokali użytkowych w budynku stanowiącym jej własność innemu podmiotowi, który prowadził działalność gospodarczą (w danym wypadku Bankowi [...] S.A.), lecz dopiero ewentualne dokonanie ustalenia, że wynajmując te lokale Akademia Muzyczna w K. prowadziła działalność gospodarczą w rozumieniu obowiązującego w owym czasie art. 2 ust. 1 ustawy o działalności gospodarczej w związku z art. 23 ust. 2 pkt 3 i art. 27 ust. 2 ustawy o szkolnictwie wyższym.

Po drugie, wprowadzie w rozumieniu obowiązującego w owym czasie art. 2 ust. 1 ustawy o działalności gospodarczej pojęcie prawne działalności gospodarczej ujęte zostało bardzo szeroko, bowiem obejmowało ono każdą „działalność wytwórczą, budowlaną, handlową i usługową, prowadzoną w celach zarobkowych i na własny rachunek podmiotu prowadzącego taką działalność”, tym niemniej nawet tak szeroko sformułowana definicja legalna pojęcia działalności gospodarczej nie zwalniała z obowiązku czynienia dystynkcji pomiędzy pojęciem działalności gospodarczej w sensie ekonomicznym od pojęcia działalności gospodarczej w sensie prawnym. Każdy podmiot podejmujący działalność gospodarczą w sensie prawnym musiał bowiem czynić zadość określonym wymaganiom porządku prawnego (art. 3 i nast. ustawy o działalności gospodarczej). W wypadku szkoły wyższej jako osoby prawnej (art. 10 pkt 2 ustawy o działalności gospodarczej) wymagania te określone zostały w szczególności także w art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o szkolnictwie wyższym oraz w § 14 rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni. Tymczasem jest poza sporem, że Akademia Muzyczna w K. - pomimo obowiązujących w tym zakresie wymagań - ani w statucie uczelni, ani poprzez dokonanie innego prawem przewidzianego wyodrębnienia działalności, nie dokonała wydzielenia w ramach prowadzonej działalności tego rodzaju działalności gospodarczej, która miałaby polegać na wynajmie stanowiących jej własność lokali użytkowych. W świetle obowiązującego w owym czasie porządku prawnego oznaczało to więc, że Akademia Muzyczna w K. w ogóle nie prowadziła tego rodzaju działalności gospodarczej i dlatego nie utraciła przysługującego jej *ex lege* (art. 27 ust. 1 ustawy o szkolnictwie wyższym) prawa do korzystania ze zwolnienia od podatków, w tym także od podatku od nieruchomości.

Po trzecie, dochody uzyskiwane przez właściciela lokali użytkowych - w rozpoznawanej sprawie przez Akademię Muzyczną w K. - z tytułu czynszu najmu tych lokali są pożytkami cywilnymi, jakie lokale te przynoszą właścicielowi na podstawie stosunku prawnego - tutaj na podstawie stosunku najmu (art. 53 § 2 k.c.). Natomiast, na gruncie obowiązującego porządku prawnego (także pod rządami obowiązującego w owym czasie art. 2 ust. 1 ustawy o działalności gospodarczej) dowolne i dlatego niedopuszczalne byłoby przyjęcie apriorycznego założenia, że immanentną cechą tego typu aktywności podmiotu prawnego (osoby fizycznej lub osoby prawnej), która polega na ‚wynajmie lokalu’ (w tym także lokalu użytkowego) jest to, iż w sensie prawnym musi być ona zawsze kwalifikowana jako przejaw ‚działalności gospodar-

czej' polegającej na 'świadczeniu usług najmu'. Jest przy tym znamienne, że takiego stanowiska w rozpoznawanej sprawie nie zajęły także właściwe organy podatkowe - przeciwnie, skoro nie znalazły one podstawy, aby w tym samym stanie faktycznym uznać za dopuszczalne wydanie wobec Akademii Muzycznej w K. stosownych decyzji określających jej zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do kwot jakie Akademia Muzyczna uzyskała z tytułu czynszu najmu wymienionych lokali użytkowych (art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm. - wedle stanu prawnego obowiązującego w owym czasie); oznacza to, iż uznały one, że sam fakt wynajmu przez Akademię Muzyczną w K. należących do niej lokali użytkowych nie stanowi wystarczającej okoliczności pozwalającej na przyjęcie, iż Akademia Muzyczna w K. prowadzi w tym zakresie działalność gospodarczą i dlatego utraciła prawo do skorzystania ze zwolnienia podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości - budynku, w którym znajdowały się wynajęte lokale (art. 27 ust. 2 w związku z art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o szkolnictwie wyższym oraz art. 7 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych *a contrario*).

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 393¹³ § 1 k.p.c. w związku z art.10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz.189 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

=====