

Wyrok z dnia 5 lipca 1996 r.
III ARN 18/96

Decyzja o opodatkowaniu jednostki organizacyjnej wyższej uczelni musi uwzględniać charakter działalności tej jednostki, a nie tylko jej strukturę organizacyjną.

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Janusz Łętowski (sprawozdawca), Walerian Sanetra, Maria Tyszel, Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 5 lipca 1996 r. sprawy ze skargi Akademii Rolniczej w P.- Rolnicze Gospodarstwo Doświadczalne w Administrowaniu B. na decyzję Kolegium Odwoławczego przy Sejmiku Samorządowym Województwa P. z dnia 25 listopada 1994 r. [...] w przedmiocie określenia podatku rolnego za I półrocze 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 24 listopada 1995 r. [...]

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

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

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł w dniu 26 marca 1996 r. rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 24 listopada 1995 r. [...] oddalającego skargę Akademii Rolniczej w P.-Rolnicze Gospodarstwo Doświadczalne w Administrowaniu B. na decyzję Kolegium Odwoławczego przy Sejmiku Samorządowym Województwa P. z dnia 25 listopada 1994 r. w przedmiocie określenia podatku rolnego za I półrocze 1994 r.

Wyrokowi powyższemu zarzucił rażące naruszenie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 12 września 1990 r. o szkolnictwie wyższym (Dz. U. Nr 65, poz. 385 ze zm.) oraz art. 207 § 5 KPA.

W konsekwencji wnosił o uchylenie powyższego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania.

Stan faktyczny sprawy przedstawiał się następująco:

Burmistrz Miasta i Gminy L. decyzją z dnia 30 czerwca 1994 r. wydaną na podstawie art. 5 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486) określił Akademii Rolniczej w P.-Rolnicze Gospodarstwo Doświadczalne B. podatek rolny za I półrocze 1994 r. w wysokości 241.478.000 zł z tytułu użytkowania gruntów rolnych o powierzchni 971,90 ha (1.170,80 ha przeliczeniowych).

W odwołaniu od tej decyzji zarzucono między innymi, że Rolnicze Gospodarstwo Doświadczalne B. jest jednostką administracyjną Akademii Rolniczej w P., dla której

wykonuje prace badawcze oraz doświadczalne i dlatego na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy o szkolnictwie wyższym zwolnione jest z podatków. Zdaniem odwołującego się w sprawie miał ponadto zastosowanie art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 94, poz. 431) stanowiący, że nie podlegają opodatkowaniu grunty zajęte na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza.

Kolegium Odwoławcze przy Sejmiku Samorządowym Województwa P. decyzją z dnia 25 listopada 1994 r. wydaną między innymi na podstawie art. 138 § 1 pkt 1 KPA utrzymało w mocy decyzję organu I instancji. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia podano, że skoro Akademia Rolnicza w P.-Rolnicze Gospodarstwo Doświadczalne B. jest posiadaczem gruntów rolnych o powierzchni 1.170 ,80 ha przeliczeniowych, to stosownie do art. 6a powołanej ustawy o podatku rolnym zobowiązane było do obliczenia i odprowadzenia podatku rolnego. Skoro zaś tego nie uczyniło, to zgodnie z art. 5 ust. 2 i 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych organ I instancji zasadnie określił wysokość podatku rolnego za I półrocze 1994 r. Organ odwoławczy stwierdził jednocześnie, że § 3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 27 sierpnia 1991 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni (Dz. U. Nr 84, poz. 380 ze zm.) stanowi, iż rolnicze i leśne zakłady doświadczalne uczelni są finansowo wyodrębnionymi jednostkami organizacyjnymi, które prowadzą gospodarkę finansową i rozliczają się z tytułu podatków i dotacji budżetowych na zasadach ustalonych dla przedsiębiorstw gospodarki rolnej i leśnej. Skoro zaś niesporne jest, że Rolnicze Gospodarstwo Doświadczalne B. stanowi finansowo wyodrębnioną jednostkę organizacyjną Akademii Rolniczej w P., to działalność gospodarcza prowadzona przez to Gospodarstwo nie jest zwolniona z podatków na zasadzie art. 27 ust. 2 w związku z art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o szkolnictwie wyższym. W świetle takiej regulacji, zdaniem organu odwoławczego, nie jest zasadny zarzut obrazy art. 2 pkt 4 ustawy o podatku rolnym.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego Akademia Rolnicza w P.-Rolnicze Gospodarstwo Doświadczalne B. zarzuciła naruszenie art. 27 ust. 1 w związku z art. 23 ust. 2 pkt 1 ustawy o szkolnictwie wyższym, a także art. 2 pkt 4 ustawy o podatku rolnym i wносиła o uchylenie decyzji obu instancji. W uzasadnieniu skargi podano między innymi, że zakłady doświadczalne Akademii działają jako jej jednostki organizacyjne (organem założycielskim jest rektor), jednakże nie na zasadzie wydzielonej działalności gospodarczej. Podstawowym celem funkcjonowania tych zakładów jest zapewnienie bazy i odpowiednich warunków realizacji zadań badawczych i dydaktycznych Akademii. Zakłady prowadzą działalność badawczą, naukową, wdrożeniową i doświadczalną oraz pełnią w ten sposób rolę służebną dla nauki. Nie jest to inna, wydzielona działalność gospodarcza, o której mowa w art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o szkolnictwie wyższym. Z tego też względu nie ma w sprawie zastosowania art. 27 ust. 2 tej ustawy. Pogląd przeciwny prowadziłby do obciążania zakładów doświadczalnych zobowiązaniami podatkowymi i w konsekwencji do ich likwidacji.

Naczelnny Sąd Administracyjny wymienionym wyżej wyrokiem z dnia 24 listopada 1995 r. skargę oddalił. W motywach tego wyroku podano, że zgodnie z art. 27 ust. 1 i 2 ustawy o szkolnictwie wyższym, uczelnia zwolniona jest od podatków, z wyjątkiem działalności gospodarczej, o której mowa w art. 23 ust. 2 pkt 3 tej ustawy. Według § 14 cytowanego wyżej rozporządzenia Rady Ministrów z 1991 r., poza działalnością dydaktyczną oraz badawczą uczelnia może prowadzić działalność gospodarczą, która

prowadzona jest w formie wydzielonej, jeśli statut uczelni to przewiduje. Za działalność taką (wydzieloną) uważa się działalność prowadzoną przez wyodrębnioną organizacyjnie jednostkę uczelni, której koszty są pokrywane z uzyskiwanych przychodów i która - stosownie do art. 27 ust. 2 ustawy o szkolnictwie wyższym - podlega opodatkowaniu na podstawie odrębnych przepisów. Rolnicze Gospodarstwo Doświadczalne B. jest zatem wyodrębnioną jednostką organizacyjną, która prowadzi wydzieloną działalność gospodarczą inną niż określona w art. 23 ust. 2 pkt 1 ustawy o szkolnictwie wyższym. Gospodarstwo zostało bowiem powołane zarządzeniem rektora Akademii Rolniczej w P. i zgodnie z § 13 statutu Akademii jest jej jednostką organizacyjną, której podstawowym zadaniem jest między innymi zapewnienie bazy i odpowiednich warunków dla realizacji zadań badawczych i dydaktycznych Akademii oraz prowadzenie na wysokim poziomie działalności gospodarczej. W tym stanie rzeczy, zdaniem Sądu, brak podstaw do przyjęcia, że Rolnicze Gospodarstwo Doświadczalne B. zwolnione jest z podatków. Na podstawie art. 27 ust. 1 w związku z art. 23 ust. 2 pkt 1 ustawy o szkolnictwie wyższym zwolnieniu podlega jedynie odpłatna działalność badawcza, diagnostyczna, lecznicza, rehabilitacyjna, artystyczna, sportowa i doświadczalna. Nie jest zwolniona natomiast wydzielona działalność gospodarcza prowadzona zgodnie ze statutem uczelni przez zakłady doświadczalne lub inne wyodrębnione organizacyjnie jednostki uczelni. Sąd stwierdził ponadto, że działalność gospodarcza prowadzona przez Rolnicze Gospodarstwo Doświadczalne B. ma charakter działalności rolniczej i dlatego nie ma w sprawie zastosowania art. 2 pkt 4 ustawy o podatku rolnym.

Wnoszący rewizję nadzwyczajną Prezes NSA stwierdza, iż powyższe argumenty są chybione i prowadzą do rażącego naruszenia przepisów prawa. Stanowisko rewidującego opiera się między innymi na następujących przesłankach:

Zgodnie z art. 27 ust. 1 powołanej ustawy o szkolnictwie wyższym, szkoły wyższe zwolnione są z podatków. Zwolnienie z podatków obejmuje między innymi prowadzenie przez uczelnie odpłatnej działalności badawczej, diagnostycznej i doświadczalnej, o której mowa w art. 23 ust. 2 pkt 1 ustawy. Stosownie jednakże do treści art. 27 ust. 2 w związku z art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy, nie podlega zwolnieniu z podatków wydzielona działalność gospodarcza uczelni inna niż wymieniona w art. 23 ust. 2 pkt 1, a więc nie będąca odpłatną działalnością badawczą, diagnostyczną i doświadczalną, jeżeli statut uczelni przewiduje prowadzenie takiej działalności. Z przytoczonych unormowań wynika, że omawiana ustawa w sposób pełny i nie budzący wątpliwości uregulowała problematykę obciążeń podatkowych szkół wyższych. Upoważniła ona jednocześnie w art. 30 Radę Ministrów do określenia zasad gospodarki finansowej uczelni oraz zasad i trybu uzyskiwania przez uczelnię państwową wpływów, o których mowa w art. 23 ust. 2 pkt 2. W świetle przedstawionego stanu prawnego oczywiste jest, że Rada Ministrów wykonując powyższe upoważnienie i wydając cytowane rozporządzenie z 1991 r., nie mogła uregulować w nim jakichkolwiek kwestii rozstrzygniętych ustawą, a w tym również problematyki podatkowej, dotyczącej szkół wyższych. Za błędny więc i naruszający art. 27 ust. 1 ustawy, oparty wyłącznie na wykładni gramatycznej § 3 i 14 rozporządzenia z 1991 r. uznać należy pogląd Sądu, jakoby sam fakt, że Rolnicze Gospodarstwo Doświadczalne B. jest wyodrębnioną jednostką organizacyjną Akademii i prowadzi wydzieloną działalność gospodarczą przesądza o tym, że cała działalność gospodarcza Rolniczego Gospodarstwa Doświadczalnego B. nie podlega zwolnieniu od

podatków. Z dokonanych ustaleń faktycznych wynika bowiem, co przyznaje również Sąd w powyższym wyroku, że Rolnicze Gospodarstwo Doświadczalne B. prowadzi również - na podstawie umów zawieranych z odpowiednimi jednostkami organizacyjnymi Akademii - działalność naukowo-badawczą i wdrożeniową. Taka działalność Gospodarstwa, wynikająca wprost z § 13 Statutu Akademii oraz §§ 3, 8 i 13 Regulaminu Rolniczego Gospodarstwa Doświadczalnego B., zdaje się mieścić w pojęciu odpłatnej działalności badawczej i doświadczalnej, o której mowa w art. 23 ust. 2 pkt 1, zwolnionej od podatków na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy o szkolnictwie wyższym. Zarówno organy podatkowe obu instancji, jak i Sąd błędnie przyjęły, że sama struktura organizacyjna, a nie przedmiot działalności Rolniczego Gospodarstwa Doświadczalnego B., decyduje o jego zwolnieniu od podatków. Tego rodzaju wyłącznie gramatyczna wykładnia § 3 i 14 przepisów powołanego rozporządzenia Rady Ministrów nie jest prawidłowa. Oczywiście jest bowiem, że wykładnia przepisów tego rozporządzenia nie może prowadzić do wyniku, który byłby sprzeczny z wyrażoną w art. 27 ust. 1 ustawy zasadą zwolnienia szkół wyższych z podatków. Odwołać się w tym miejscu należy do poglądu Sądu Najwyższego, mającego również zastosowanie w rozpatrywanej sprawie, wyrażonego w wyroku z dnia 8 stycznia 1993 r. (OSNCP 1993 z. 10 poz. 183), zgodnie z którym wykładnia gramatyczna jest tylko jednym z przyjmowanych sposobów wykładni, a wnioski z niej płynące mogą być często mylące i prowadzić do merytorycznie błędnych, niezgodnych z intencjami ustawodawcy rezultatów. Dlatego też musi być ona uzupełniana wnioskami płynącymi z zastosowania innych rodzajów wykładni: historycznej, systemowej, funkcjonalnej, logicznej, a wreszcie - jeśli nie przede wszystkim - celowościowej, która w odniesieniu do indywidualnych spraw rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych uznana jest za najodpowiedniejszą i najlepiej prowadzącą do rozszyfrowania intencji i celów ustawodawcy. Kierując się tym poglądem i stosując przy wykładni przepisów ustawy o szkolnictwie wyższym oraz wydanego na jej podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z 1991 r. wykładnię systemową i celowościową dojść należy do wniosku, że rolnicze zakłady doświadczalne szkół wyższych funkcjonujące na zasadach określonych w § 3 i 14 tego rozporządzenia podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 27 ust. 2 w związku z art. 23 ust. 2 pkt 1 ustawy tylko od tej części prowadzonej działalności gospodarczej, która nie mieści się w pojęciu odpłatnej działalności badawczej, diagnostycznej i doświadczalnej. Jeśli zaś działalność taką, wymienioną w art. 23 ust. 2 pkt 1 ustawy prowadzą, to w tej części zwolnione są od podatków.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizję nadzwyczajną należy uznać za uzasadnioną. Zgodnie z art. 27 ust. 1 i 2 cyt. wyżej ustawy o szkolnictwie wyższym, działalność uczelni zwolniona jest od podatków. Od tej zasady przewidziane są wyjątki, których jednak - wobec rygorystycznego brzmienia powołanej wyżej zasady - nie można interpretować rozszerzająco. Do takich wyjątków należy sytuacja, gdy uczelnia prowadzi obok działalności dydaktycznej, naukowej, doświadczalnej i innej również działalność gospodarczą, a zatem (zgodnie z brzmieniem przepisu art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej, Dz. U. Nr 41, poz. 324 ze zm.) działalność prowadzoną w celach zarobkowych i na własny rachunek, a ponadto prowadzoną przez wyodrębnioną organi-

zacyjnie jednostkę, której koszty pokrywane są z uzyskanych przychodów. Wówczas działalność tej jednostki powinna podlegać opodatkowaniu na ogólnych zasadach przewidzianych dla przedsiębiorstw, a więc w tym konkretnym wypadku dla przedsiębiorstw gospodarki rolnej i leśnej.

Odnosząc powyższe założenia do rozpatrywanej sprawy, należałoby stwierdzić, iż podstawą opodatkowania Rolniczego Gospodarstwa Doświadczalnego B. zgodnie z powyższymi ogólnymi zasadami musiałyby być ustalenie, iż działalność tego gospodarstwa w całości lub w określonym zakresie ma charakter ściśle gospodarczy i że nie prowadzi ono w tym zakresie działalności o charakterze naukowo badawczym i wdrożeniowym. Wnoszący rewizję nadzwyczajną Prezes NSA stwierdza, iż Sąd przyjął, że decydująca o opodatkowaniu działalności Rolniczego Gospodarstwa Doświadczalnego B. jest przesłanka struktury organizacyjnej tego gospodarstwa, nie zaś charakter i treść jego działalności. Stanowisko takie rewidujący uznaje za błędne. Sąd Najwyższy powyższy pogląd rewidującego podziela. Podzielił je również w wystąpieniu na rozprawie przed SN pełnomocnik Kolegium Odwoławczego przy Sejmiku Samorządowym Województwa P. (a więc pełnomocnik organu, którego ostateczna decyzja była przedmiotem zaskarżenia do NSA) stwierdzając, iż Kolegium, uznając racje rewizji, gotowe jest do weryfikacji swego uprzedniego rozstrzygnięcia. Do poglądu tego przyłączył się również prokurator. Skoro więc jest to w chwili obecnej pogląd przyjęty przez wszystkie występujące w sprawie strony, można stwierdzić, że zarówno co do faktów, jak i co do prawa doprowadzono do wypracowania jednolitego stanowiska. A jeśli tak, również zaskarżony wyrok NSA przy ponownym rozpoznawaniu sprawy powinien zostać w odpowiedni sposób skorygowany.

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

=====