

Wyrok z dnia 7 czerwca 2001 r.

III RN 109/00

Zwolnienie podatkowe jednostki badawczo-rozwojowej nie obejmuje rolniczej działalności gospodarczej nie należącej do jej zadań podstawowych (art. 2 ust. 1 i 2 w związku z art. 18 ustawy z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych, jednolity tekst: Dz.U. z 1991 r. Nr 44, poz. 194 ze zm.).

Przewodniczący SSN Andrzej Wasilewski, Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 7 czerwca 2001 r. sprawy ze skargi Instytutu Hodowli i Aklimatyzacji w R. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w W. z dnia 16 lutego 1998 r. [...] w przedmiocie odmowy zwrotu podatku rolnego za lata 94-96, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 24 września 1999 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Zaskarżonym rewizją nadzwyczajną wyrokiem z dnia 24 września 1999 r. Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu oddalił skargę Instytutu Hodowli i Aklimatyzacji Roślin w R. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w W. z dnia 16 lutego 1998 r. Decyzja ta została wydana w drugiej instancji na skutek odwołania Instytutu od decyzji Burmistrza Miasta i Gminy W. z dnia 12 grudnia 1997 r., odmawiającej zwrotu podatku rolnego i leśnego za lata 1994-1996 i I ratę roku 1997. Samorządowe Kolegium Odwoławcze utrzymało w mocy decyzję Burmistrza w części dotyczącej odmowy zwrotu podatku za lata 1994-1996 (co do kwoty 13.768,10 zł), natomiast uchyliło tę decyzję w części dotyczącej pierwszego kwartału 1997 r. (co do kwoty 1627 zł) i w tym zakresie przekazało sprawę organowi I instancji do ponownego rozpoznania.

Przedmiotem postępowania sądowoadministracyjnego w sprawie było ostateczne rozstrzygnięcie o odmowie zwrotu podatku uiszczonego - według skarżącego nienależnie - za lata 1994-1996. Powołany wyżej wyrok NSA ma następujące podstawy, które - w zakresie wynikającym z rewizji nadzwyczajnej - przedstawiają się jak następuje:

Organ pierwszej instancji odmówił zwrotu podatku rolnego za żądane okresy wywodząc, iż na gruntach rolnych położonych na terenie Gminy W. w latach 1994-1997 strona nie prowadziła doświadczeń w ramach programów hodowlano-badawczych, zleczanych corocznie zgodnie z § 10 ust. 6 statutu Instytutu - w formie zlecenia wewnętrznego. W prowadzonej w tych latach ewidencji nie wyodrębniono działalności, o której mowa w art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1991 r. Nr 44, poz. 194 ze zm.), a żądający zwrotu podatków Zakład Doświadczalny Hodowli i Aklimatyzacji Roślin w R. nie posiada sporządzonego w poszczególnych latach wykazu przewidzianego w § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 sierpnia 1991 r. (Dz.U. Nr 72, poz. 318). Zakład prowadził działalność wytwórczą w zakresie produkcji roślinnej, przynoszącą rezultaty finansowe, a więc nie podlegającą zwolnieniu od podatku rolnego.

W decyzji organu odwoławczego zwrócono uwagę na fakt, iż nieprowadzenie wspomnianej przez organ pierwszej instancji ewidencji wynikało z braku przewidzianego w § 10 pkt 6 statutu Instytutu zlecenia na prowadzenie prac badawczo-rozwojowych. W składanych deklaracjach podatkowych nie wykazano gruntów, na których prowadzono by takie prace, w związku z czym w zasadzie cały areal przedstawiano jako przeznaczony do uprawy w normalnej działalności rolniczej, także przewidzianej w statucie Instytutu. Na tej podstawie działalność tę objęto opodatkowaniem. Określeniu zakresu opodatkowania ma służyć ewidencja wyodrębnionej działalności, gwarantująca przejrzystość co do tego, która działalność podlega opodatkowaniu, a która nie. Takiej ewidencji podatnik nie prowadził deklarując opodatkowanie w zasadzie wszystkich posiadanych gruntów, wyjąwszy niewielkie obszary zwolnione z opodatkowania na podstawie przepisów o podatku rolnym (nieużytki, grunty VI klasy). Dopiero w deklaracji na 1997 r. wyodrębniono grunty pod uprawami „specjalnymi”, od których nie deklarowano opodatkowania i grunty opodatkowaniem objęte. Oznacza to - zdaniem organu odwoławczego - że w latach 1994 - 1996 podatek prawidłowo był przez stronę uiszczany. Kwestia podatku za 1997 r. znalazła się w rezultacie w odrębnym postępowaniu. Końcowo organ odwoławczy zaznaczał, iż wśród

uprawianych roślin były też takie, które w ogóle w zakres badań przewidzianych statutem Instytutu nie wchodziły

Naczelny Sąd Administracyjny uwzględnił niekwestionowane okoliczności faktyczne sprawy i podzielił podstawę prawną zaskarżonej decyzji. Spornej kwestii prawnej dotyczy następująca ocena. Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP przyznawanie ulg oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku następuje w drodze ustawy. Strona prawo do zwolnienia z obowiązku podatkowego w podatku rolnym wywodzi z ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych, a ściślej z treści jej art. 18 ust. 1. Przepis ten ustanawia generalną zasadę, iż jednostka badawczo-rozwojowa jest zwolniona od podatków. Treść tego przepisu zatem co do zasady wyłącza wskazany w nim podmiot od jakiegokolwiek podatku. Wszakże ustęp 2 tego artykułu wprowadza odstępstwo od owej zasady, poddając na mocy art. 2 ust. 3 opodatkowaniu działalność przykładowo w nim wymienioną oraz inną działalność gospodarczą bądź usługową, choćby objętą przedmiotem działania tej jednostki. Nie ulega kwestii, że zwolnienie w podatku odnosi się do jednostek badawczo-rozwojowych, zdefiniowanych jako państwowe jednostki organizacyjne wyodrębnione pod względem prawnym, organizacyjnym i ekonomiczno-finansowym, tworzone w celu prowadzenia badań naukowych i prac badawczo-rozwojowych, których wyniki powinny znaleźć zastosowanie w określonych dziedzinach gospodarki narodowej i życia społecznego. Ustawodawca dopuszcza też (art. 2 ust. 3) prowadzenie działalności gospodarczej lub usługowej przez jednostki badawczo-rozwojowe, zwłaszcza polegającej na produkcji aparatury i urządzeń, lecz w oczywisty sposób wyłącza ten rodzaj aktywności spod dobrodziejstw unormowań art. 18 ust. 1 uregulowaniem zawartym w ust. 2 tego przepisu. W celu ustanowienia przejrzystości w działalności jednostek badawczo-rozwojowych, a w szczególności zagwarantowania realizacji celu do jakiego zostały te podmioty przede wszystkim powołane, na podstawie delegacji wynikającej z przepisu art. 19 ustawy, rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 7 sierpnia 1991 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej jednostek badawczo-rozwojowych (Dz.U. Nr 72, poz. 318) wprowadzono dalsze uściślenia zakresu ich funkcjonowania. I tak w § 2 in fine uregulowano źródła przychodów tych jednostek. Podstawowym źródłem przychodów jest sprzedaż prac naukowych i badawczo-rozwojowych oraz ich wyników itp. W konsekwencji w § 4 rozporządzenia wprowadzono obowiązek wyodrębnienia w prowadzonej ewidencji działalności, o której mowa w art. 2 ust.

3 ustawy, w sposób umożliwiający płacenie od tej działalności obowiązujących podatków.

Rozważania interpretacyjne wyroku kończą następujące tezy. Po pierwsze, zwolnienie z podatku, o którym mowa w art. 18 ust. 1 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych, dotyczy wyłącznie podmiotów w zakresie ich podstawowej działalności, określonej w art. 1 ust. 1, natomiast podlega wyłączeniu w przypadku innej działalności, w tym gospodarczej bądź usługowej, przewidzianej w art. 2 ust. 3 tej ustawy. Po drugie, w przypadku prowadzenia działalności, o której mowa w art. 2 ust. 3 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych, podmiot zdefiniowany w art. 1 ust. 1 tej ustawy korzysta ze zwolnienia przewidzianego w art. 18 ust. 1, jeżeli prowadzi ewidencję pozwalającą wyodrębnić dla celów podatkowych ten rodzaj działalności od zadań podstawowych wyczerpująco określonych w powołanym art. 1 ust. 1.

W konkluzji NSA stwierdził, że skoro jest niesporne, że strona w latach 1994 - 1996 prowadziła działalność rolniczą na gruntach będących w jej posiadaniu i deklarowała z tych gruntów podatek, jednocześnie nie zgłaszała faktu wydzielenia niektórych z nich, jako zajętych pod uprawy związane z wykonywaniem ustawowych zadań przypisanych jednostkom badawczo-rozwojowym oraz nie prowadziła ewidencji pozwalającej na wyodrębnienie działalności opodatkowanej z działalności korzystającej w tym względzie ze zwolnienia – to zaskarżone orzeczenie uznać należy za odpowiadające prawu.

Od powyższego wyroku Minister Sprawiedliwości wniósł rewizję nadzwyczajną zarzucając 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.), art. 18 ust. 1 i 2 w związku z art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych oraz art. 1 ust. 1 i art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 ze zm.) i z tych powodów wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej przedstawiona została następująca argumentacja: Podatek rolny w swej normatywnej strukturze przybiera postać podatku od własności lub posiadania określonych składników majątkowych. Skoro przedmiot opodatkowania jednostek badawczo rozwojowych – stosownie do art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo rozwojowych – określony jest

sformułowaniem „inna działalność gospodarcza lub usługowa”, to do opodatkowania jednostek badawczo-rozwojowych mogą mieć zastosowanie podatki od efektów tej działalności. Wykluczyć natomiast należy podatek od majątku, stanowiącego podstawę działalności. Zatem ograniczenie wynikające z wymienionego art. 2 ust. 3 ustawy nie odnosi się do prowadzonej przez Zakład Doświadczalny Hodowli i Aklimatyzacji Roślin w O.M. działalności rolniczej, której nie można utożsamiać z działalnością gospodarczą w rozumieniu wymienionego przepisu. Dodać należy, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 3 listopada 1998 r., K 12/98 (OTK 1998 nr 6, poz. 98) biorąc pod uwagę zaistniałe w orzecznictwie NSA rozbieżności stwierdził, że podstawowym zadaniem jednostek badawczo-rozwojowych jest prowadzenie badań naukowych i prac badawczo-rozwojowych. Są to zadania o oczywistym stopniu użyteczności publicznej i minimalizacja kosztów ich realizacji jest ze wszech miar społecznie uzasadniona.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Na wstępie należy zauważyć, że jedyny zarzut rewizji nadzwyczajnej z zakresu jej podstawy procesowej (por. art. 393¹ pkt 2 KPC) dotyczy naruszenia art. 27 ust. 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, stanowiącego, że w razie nieuwzględnienia skargi sąd skargę oddala. Doprawdy nie wiadomo na czym miałyby polegać naruszenie tego przepisu - i to rażące - w wyroku oddalającym skargę wobec jej nieuwzględnienia. Brak zasadnej podstawy procesowej rewizji nadzwyczajnej oznacza w konsekwencji, że miarodajna dla oceny co do poprawności zaskarżonego wyroku w zakresie zastosowanych i wskazanych w rewizji nadzwyczajnej przepisów prawa materialnego jest podstawa faktyczna wyroku. Okoliczności faktyczne sprawy nie były zresztą przedmiotem sporu w postępowaniu administracyjnym, w związku z czym punktem odniesienia kontrowersyjnej kwestii prawnej jest ustalenie zaskarżonego wyroku, że Zakład Doświadczalny Hodowli i Aklimatyzacji Roślin w O.M. (wchodzący w skład Instytutu Hodowli i Aklimatyzacji Roślin w R., działającego na podstawie ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych) w latach 1994-1996 prowadził działalność rolniczą, nie objętą (także pod względem organizacyjnym i ewidencyjnym) zakresem prac badawczo-rozwojowych (hodowlano-badawczych). Dla rozważanej kwestii z zakresu prawa podatkowego istotne jest również, że wymieniony Zakład w składanych przez siebie deklaracjach podatkowych nie wykazywał

gruntów rolnych wykorzystywanych na cele naukowo-badawcze (działalność badawczo-rozwojową) i uiszczal wynikający z tych deklaracji podatek określony według ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym.

Przechodząc do kwestii prawnej w zakresie interpretacji i zastosowania art. 18 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 2 ust. 3 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych należy na wstępie odnieść się do wyrażonej w rewizji nadzwyczajnej sugestii jakoby wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 listopada 1998 r., K 12/98 (OTK 1998 nr 6, poz. 98) przemawiał na rzecz stanowiska reprezentowanego w tej rewizji. Nie podzielając tej sugestii należy zauważyć, że przedmiotem powyższego wyroku TK była ocena konstytucyjności art. 18 ust. 1 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych, natomiast w kwestii art. 18 ust. 2 w związku z art. 2 ust. 3 tej ustawy TK stwierdził, że pozostaje ona poza zakresem rozpatrywanego wniosku oraz, że „nie jest rzeczą Trybunału Konstytucyjnego orzekać, czy i w jakim zakresie poddanie opodatkowaniu działalności jednostek badawczo-rozwojowych, o której mowa w art. 2 ust. 3 ustawy, powinno także skutkować odpowiednim wymierzaniem podatku rolnego i leśnego. Rozwiązanie tych kwestii powinno nastąpić w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego a – jak widać z dotychczasowej praktyki – nie ukształtowała się jeszcze jednolita linia tego orzecznictwa”. Stwierdzając ponadto, że nie do Trybunału Konstytucyjnego należy podejmowanie kroków mających na celu ujednoczenie istniejących rozbieżności, zauważono w tym wyroku, że problemy wnioskodawcy zabiegającego o ustalenie podlegania jednostek badawczo-rozwojowych obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku rolnego „mogą zostać rozwiązane w drodze odpowiedniej interpretacji przepisów art. 18 ust. 2 w związku z art. 2 ust. 3 ustawy”.

Sąd Najwyższy - wbrew stanowisku Ministra Sprawiedliwości - stwierdził, że w zaskarżonym wyroku wyrażona została odpowiednia interpretacja powołanych wyżej przepisów ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych, która - na co należy liczyć - umożliwi ukształtowanie już jednolitego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w tym zakresie. Odwołując się do przedstawionej wyżej argumentacji wyroku NSA, Sąd Najwyższy stwierdził pełną zasadność przyjętych założeń. Po pierwsze, że z art. 18 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych wynika ograniczony zakres zwolnienia podatkowego udzielonego jednostkom badawczo-rozwojowym. Z zasady zwolnienia (ustęp 1 art. 18) została bowiem wyłączona działalność, o której mowa w art. 2 ust. 3 (ustęp 2 art. 18). Po drugie – w związku z powyższym – o zakresie podlegania jednostek badawczo-rozwojowych obowiązkowi podatkowemu de-

cyduje rodzaj ich działalności. Jeśli dotyczy ona ich zadań podstawowych (art. 2 ust. 1 i 2) to są one zwolnione od podatków. Jeśli zaś chodzi o produkcję aparatury i urządzeń, a także inną działalność gospodarczą lub usługową na potrzeby kraju i eksportu w zakresie objętym przedmiotem ich działania (art. 2 ust. 3), to jednostki badawczo-rozwojowe podlegają podatkom na ogólnych zasadach. Po trzecie, mając na uwadze niekwestionowaną zasadę sprawiedliwości podatkowej wyrażającej się w powszechności opodatkowania oraz równości podatkowej – zwolnienia podatkowe należy traktować jako wyjątek wymagający wykładni ścisłej bez rozszerzania ich zakresu. Wychodząc z tego założenia nie ma żadnych uzasadnionych podstaw ażeby działalność rolnicza nie należąca do kategorii zadań badawczo-rozwojowych (art. 2 ust. 1 i ust. 2 ustawy) była traktowana inaczej niż jako działalność gospodarcza w rozumieniu art. 2 ust. 3 ustawy. W szczególności przekonywające jest stanowisko wyroku w kontekście wyjaśnienia działalności gospodarczej, o której mowa w art. 2 ust. 3 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych, z uwzględnieniem znaczenia tego pojęcia według przepisów ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 41, poz. 324 ze zm.), z których (por. art. 2 ust. 1, art. 10 pkt 1) wynika, że działalnością gospodarczą jest działalność wytwórcza, budowlana, usługowa, prowadzona w celach zarobkowych i na własny rachunek podmiotu prowadzącego taką działalność. W kontekście ustaleń faktycznych sprawy jednostka badawczo-rozwojowa prowadząca na własny rachunek i w celach zarobkowych działalność rolniczą z pewnością zajmowała się działalnością gospodarczą.

Podzielając tezę zaskarżonego wyroku, iż „zwolnienie z podatku, o którym mowa w art. 18 ust. 1 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych dotyczy wyłącznie podmiotów w zakresie ich podstawowej działalności, określonej w art. 1 ust. 1 natomiast podlega wyłączeniu w przypadku innej działalności, w tym gospodarczej bądź usługowej, przewidzianej w art. 2 ust. 3 tej ustawy” – Sąd Najwyższy stwierdził, że odmienne stanowisko rewizji nadzwyczajnej opiera się na nieprzekonywującej argumentacji. Z całą pewnością wykładnia gramatyczna art. 18 ust. 2 w związku z art. 2 ust. 3 ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych nie stwarza podstawy do wnioskowania jakoby opodatkowaniu podlegała nie rolnicza działalność gospodarcza, ale tylko „efekty tej działalności”. Powyższa teza rewizji nadzwyczajnej wątpliwa jest także na gruncie analizy podatku rolnego i leśnego. Chociaż podatek ten w swej konstrukcji jest związany z majątkiem (gruntami rolnymi – por. art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym), to przecież jest to jedyny podatek dotyczący

działalności rolniczej (o jakiej mowa w sprawie), z wyłączeniem podatku od nieruchomości i podatku dochodowego.

Z powyższych przyczyn uznając, że rewizja nadzwyczajna nie miała usprawiedliwionej podstawy Sąd Najwyższy orzekł stosownie do art. 393¹² KPC.

=====