

**Wyrok z dnia 9 czerwca 1999 r.**

**III RN 16/99**

**Odliczenie na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 6 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 brzmieniu obowiązującym w 1996 r.) określonych kwot od dochodu było dopuszczalne, jeżeli spełnione były łącznie trzy przesłanki prawne: po pierwsze - kwoty te obejmowały wydatki na budowę budynku mieszkalnego wielorodzinnego oraz na zakup działki pod budowę tego budynku; po drugie - kwoty te przeznaczone zostały na budowę własnego budynku mieszkalnego wielorodzinnego, tzn. budynku mającego stanowić albo własność podatnika, albo jego współwłasność w częściach ułamkowych; oraz po trzecie - lokale mieszkalne znajdujące się w budowanym budynku miały być przeznaczone na wynajem.**

Przewodniczący: SSN Andrzej Wasilewski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Walerian Sanetra, Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 9 czerwca 1999 r. na rozprawie sprawy ze skargi Grzegorza i Marii H. na decyzję Izby Skarbowej w P. z dnia 26 listopada 1997 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1996 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego- Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 25 czerwca 1998 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Urząd Skarbowy P.-G. decyzją z dnia 5 czerwca 1997 r. [...] określił zobowiązanie małżonków Marii i Grzegorza H. w podatku dochodowym od osób fizycznych

za 1996 r. W wyniku postępowania odwoławczego Izba Skarbowa w Poznaniu decyzją z dnia 26 listopada 1997 r. [...] utrzymała w mocy powyższą decyzję Urzędu Skarbowego. Organy podatkowe ustaliły, że podatnicy w zeznaniu rocznym za 1996 r. odliczyli od dochodu kwoty wydatkowane na budowę budynku mieszkalnego wielorodzinnego z przeznaczeniem znajdujących się w nim lokali mieszkalnych na wynajem. Małżonkowie Maria i Grzegorz H. kupili w dniu 17 grudnia 1996 r. od firmy D.D. Spółka z o.o. w W. udział we współwłasności nie zabudowanej nieruchomości gruntowej, za który zapłacili 3.179,85 zł oraz wpłacili na konto tejże Spółki 61.526,40 zł tytułem „wartości budynku w części odpowiadającej udziałowi we wspólnej inwestycji”. Izba Skarbowa, powołując się na art. 26 ust. 1 pkt 6 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.), stwierdziła, że podstawę obliczenia podatku stanowi dochód po odliczeniu kwot wydatkowanych na budowę własnego wielorodzinnego budynku mieszkalnego z przeznaczeniem na wynajem oraz wydatków na zakup działki pod budowę tego budynku. Odliczenie takie przysługuje również w wypadku budowy budynku wielorodzinnego stanowiącego współwłasność. Tymczasem w przedmiotowej sprawie z treści § 5 aktu notarialnego z dnia 17 grudnia 1996 r. wynika, że podatnicy oraz Spółka w terminie 60 dni od daty oddania budynku do eksploatacji zobowiązali się zawrzeć umowę o ustanowieniu odrębnej własności lokali, w której zostaną wyodrębnione poszczególne lokale mieszkalne, jako odrębne nieruchomości. Równocześnie, stosownie do art. 3 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U. Nr 85, poz. 388 ze zm.), udział właściciela lokalu we współwłasności jest prawem związanym z własnością lokali. Własność lokalu odrębnego nie może powstać bez nabycia udziału we własności nieruchomości. Zdaniem Izby Skarbowej ustawodawca umożliwił dokonanie stosownego odliczenia podatnikom wydatkującym fundusze na budowę własnych budynków wielorodzinnych z przeznaczeniem znajdujących się w nich lokali mieszkalnych na wynajem. Skoro jednak w danym wypadku, po wybudowaniu budynku wielorodzinnego zniesiona zostanie współwłasność tej nieruchomości, poprzez ustanowienie na rzecz podatnika odrębnej własności jednego lokalu mieszkalnego wraz z przynależnym do niego udziałem w nieruchomości wspólnej, to - w opinii Izby Skarbowej - podatnik ten nie spełnia przesłanek umożliwiających skorzystanie z odliczenia, o którym mowa w art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W wyniku skargi na powyższą decyzję Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 25 czerwca 1998 r. [...] utrzymał ją w mocy. W uzasadnieniu tego wyroku podniesiono w szczególności, że z treści sporządzonej w formie aktu notarialnego z dnia 17 grudnia 1996 r. - umowy wspólnej inwestycji oraz pełnomocnictwa wynika, że „D.D.” Spółka z o.o. z siedzibą w W. zobowiązała się wobec swoich kontrahentów do wybudowania budynku wielorodzinnego oraz że pozwolenie na budowę tego budynku wydane zostało na rzecz tej Spółki. Z punktu widzenia obowiązku podatkowego skarżących nie ma znaczenia charakter stosunku cywilnoprawnego łączącego ich z wymienioną Spółką, bowiem stosownie do art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych istotne jest to, czy skarżący ponieśli wydatki na budowę budynku stanowiącego ich własność lub współwłasność, w którym mieszkania przeznaczone są na wynajem. Tymczasem w rozpoznawanej sprawie ustalono, że skarżący stali się w 1996 r. współwłaścicielami nie zabudowanej nieruchomości gruntowej, nie byli natomiast wówczas współwłaścicielami budynku spełniającego wymagania prawne, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym nie mogli wówczas odliczyć wydatków poniesionych na budowę budynku mieszkalnego. Nie mogli dokonać odliczeń tych wydatków również z tej przyczyny, że wydatki te nie zostały poniesione na budowę własnego budynku mieszkalnego, lecz w istocie na nabycie własności lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość.

Pismem z dnia 4 marca 1999 r. [...] Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 25 czerwca 1998 r. [...], zarzucając mu rażące naruszenie: art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.) w części dotyczącej wydatków na budowę budynku, a to przez przyjęcie, że przepis ten miał zastosowanie wyłącznie do wydatków poniesionych w roku podatkowym na faktycznie wybudowany własny budynek wielorodzinny (lub część takiego budynku) z przeznaczeniem lokali na wynajem oraz że w budynku takim nie mogło dojść do ustanowienia odrębnej własności lokali, nawet jeżeli miałyby być one przeznaczone na wynajem; art. 7, art. 8, art. 11 i art. 77 § 2 KPA, wobec braku ustosunkowania się do twierdzeń uważanych przez skarżącego za istotne dla sposobu załatwienia sprawy oraz wobec dokonania ustaleń sprzecznych z treścią zebranego materiału dowodowego przez przyjęcie, że skarżący nie dokonali w 1996 r. wydatków na budowę budynku wielorodzin-

nego z lokalami przeznaczonymi na wynajem; art. 328 § 2 KPC w związku z art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), przez brak należytego wyjaśnienia przesłanek, którymi Sąd kierował się przy wykładni art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w jej brzmieniu z 1996 r.) i niewyjaśnienie przyczyn braku akceptacji odmiennej wykładni tego przepisu, która została przedstawiona w skardze na decyzję Izby Skarbowej w przedmiotowej sprawie; a także naruszenie art. 2, art. 75 i art. 217 Konstytucji RP - wobec wprowadzenia przez organy stosujące prawo dodatkowych, nie przewidzianych w ustawie przesłanek, od których uzależniono nabycie prawa do skorzystania z ulgi podatkowej z tytułu wydatków poniesionych na cele mieszkaniowe. W konsekwencji rewizja nadzwyczajna wnosi na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania, względnie o uchylenie tego wyroku oraz poprzedzających go decyzji organów podatkowych obu instancji. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że zaskarżony wyrok nie spełnia wymagań prawnych określonych w art. 328 § 2 KPC w związku z art. 59 ustawy o NSA, bowiem z treści jego uzasadnienia nie wynika jednoznacznie jaki jest wzajemny stosunek podniesionych w nim argumentów, które zdecydowały o oddaleniu skargi, a mianowicie pomiędzy trzema stwierdzeniami: po pierwsze - że budynek został wybudowany przez „D.D.”, przy czym „Nie ma znaczenia dla obowiązku podatkowego charakter stosunku cywilnoprawnego łączącego skarżących ze Spółką <D.D.>”; po drugie - że w 1996 r. skarżący stali się jedynie współwłaścicielami niezabudowanej nieruchomości gruntowej, natomiast nie byli współwłaścicielami budynku spełniającego wymagania prawne określone w art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych; oraz po trzecie - że wydatki, jakie ponieśli skarżący „nie zostały poniesione na budowę własnego budynku mieszkalnego, lecz w istocie na nabycie własności lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość”. Dalej rewizja nadzwyczajna zarzuca, że zastosowana w niniejszej sprawie wykładnia art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pozostaje w sprzeczności z powołanymi wcześniej przepisami konstytucyjnymi i poddaje w wątpliwość celowość inwestowania w budownictwo mieszkaniowe przez osoby fizyczne, które chciałyby skorzystać z takiej ulgi podatkowej, korzystając z usług firmy deweloperskiej, jeżeli one same mają już zaspokojone własne potrzeby mieszkaniowe. Stąd także podniesiono w

rewizji nadzwyczajnej zarzut załatwienia niniejszej sprawy z naruszeniem zasad określonych w art. 7, art. 8 i art. 11 KPA. W rewizji nadzwyczajnej wyrażona została opinia, wedle której, skoro w art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.) mowa była o możliwości odliczenia wydatków poniesionych „na budowę” własnego budynku wielorodzinnego z lokalami przeznaczonymi na wynajem oraz na zakup gruntu, na którym taki budynek miałby być usytuowany, to należy przyjąć, że w danym wypadku określenie „wydatki na budowę” może mieć bardzo szeroki zakres i obejmować może także finansowanie wstępnej fazy planowanej budowy, w tym między innymi opracowania koncepcji, projektu technicznego, zakupu materiałów budowlanych, a także zlecenie całego procesu inwestycyjnego w drodze umowy wyspecjalizowanej firmie (np. deweloperskiej). Nie jest natomiast dopuszczalne domniemanie nieważności umowy cywilnoprawnej z tej przyczyny, że jej wykonanie rodzi korzystne skutki dla strony tej umowy w sferze prawa podatkowego. Tym bardziej, że fakt poniesienia przez skarżących w 1996 r. wydatków na realizację wspólnej inwestycji, w postaci wielomieszkaniowego budynku z lokalami mieszkalnymi do wynajęcia, został wykazany stosownym rachunkiem i potwierdzony w wyniku doraźnej kontroli przeprowadzonej w „D.D.” Spółce z o.o., przez komisarza skarbowego [...] Urzędu Skarbowego W.-Ś. w dniach 10 i 16 kwietnia 1997 r. (na co wskazuje protokół kontroli [...]). Wreszcie w nawiązaniu do argumentacji, wedle której zamierzenie ustanowienia odrębnej własności lokali w wielorodzinnym budynku mieszkalnym, wznoszonym w ramach wspólnej inwestycji, uniemożliwiało zastosowanie odliczenia podatkowego na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w rewizji nadzwyczajnej zarzucono, że w zaskarżonym wyroku Sądu brak jest jakiegokolwiek bliższego wyjaśnienia tego istotnego dla treści rozstrzygnięcia poglądu prawnego. Tymczasem zasadniczym stosunkiem prawnym, z którego wywodzi się odrębna własność lokalu mieszkalnego w budynku wielomieszkaniowym, jest stosunek współwłasności, która - jak to sformułowano w rewizji nadzwyczajnej - „ze swojej istoty jest stanem nietrwałym, tymczasowym” (na co wskazuje dyspozycja art. 210 i art. 211 KC oraz przepisy ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali). Natomiast warunkiem skorzystania z ulgi podatkowej jest przeznaczenie lokalu mieszkalnego do wynajęcia, z czym właśnie związana jest ulga. W opinii rewizji nadzwyczajnej: „Istotne znaczenie w niniejszej sprawie może mieć również weryfikacja tak ujętego kryterium odliczenia.

W trakcie dotychczasowego postępowania przed organami podatkowymi nie była ona możliwa z uwagi na nie zakończenie procesu inwestycyjnego”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest zasadna.

Podstawowe znaczenie dla oceny trafności zaskarżonego rewizją nadzwyczajną rozstrzygnięcia ma interpretacja art. 26 ust. 1 pkt 6 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. - powoływana jest nadal jako: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych), jednakże w jej brzmieniu obowiązującym w 1996 r. Przepis ten stanowił wówczas, że od dochodu podatnika ustalonego zgodnie z art. 24 ust. 1 - ust. 2 oraz ust. 4 - ust. 7 lub art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dopuszczalne jest odliczenie kwot: „wydatków poniesionych w roku podatkowym na budowę własnego budynku mieszkalnego wielorodzinnego z przeznaczeniem znajdujących się w nim lokali mieszkalnych na wynajem oraz wydatków na zakup działki pod budowę tego budynku”. Oznaczało to, że odliczenie na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych określonych kwot było dopuszczalne jedynie w wypadku, gdy spełnione zostały łącznie trzy następujące przesłanki prawne: po pierwsze - kwoty te obejmowały wydatki na budowę budynku mieszkalnego wielorodzinnego oraz na zakup działki pod budowę tego budynku; po drugie - kwoty te zostały przeznaczone na budowę własnego budynku mieszkalnego wielorodzinnego, tzn. budynku mającego stanowić albo własność podatnika, albo jego współwłasność w częściach ułamkowych; oraz po trzecie - lokale mieszkalne znajdujące się w budowanym budynku miały być przeznaczone na wynajem.

W rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, że skarżący podatnik w drodze umowy, którą zawarł z inwestorem - „D.D.” Sp. z o.o. w W. w formie aktu notarialnego z dnia 17 grudnia 1996 r., nabył udział idealny we własności nieruchomości gruntowej przeznaczonej na realizację wspólnej inwestycji budowlanej w postaci budynku mieszkalnego wielorodzinnego, z przeznaczeniem na wynajem znajdujących się w nim mieszkań oraz nabył udział w tej wspólnej inwestycji, który odpowiadał cenie lokalu mieszkalnego o powierzchni 43,50 m<sup>2</sup>. Jednakże w § 5 i § 6 powyższego aktu notarialnego ustalono, że opłacony udział podatnika w tej wspólnej inwestycji dotyczy konkretnego lokalu mieszkalnego (oznaczonego [...]), a znajdującego się na

piątej kondygnacji w budynku B), w odniesieniu do którego strony zawarły równocześnie umowę przedwstępną o ustanowienie na nim na rzecz podatnika odrębnej własności tego lokalu mieszkalnego po jego wybudowaniu. Wynika stąd, że w danym wypadku zgodnym zamiarem stron (już w chwili zawierania umowy o realizację wspólnej inwestycji) było, aby firma developerska „D.D.” Sp. z o.o. zbudowała dla skarżącego-podatnika w wielorodzinnym budynku mieszkalnym jedno mieszkanie własnościowe, które wprawdzie miało być również przeznaczone na wynajem, ale stanowić miało odrębną własność hipoteczną podatnika. Oznacza to, że w danym wypadku kwoty wydatkowane przez podatnika nie zostały przeznaczone „na budowę własnego budynku mieszkalnego wielorodzinnego” w rozumieniu art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tzn. budynku mającego stanowić jego własność lub jego współwłasność w częściach ułamkowych, a tym samym nie została spełniona jedna z trzech koniecznych przesłanek ustawowych warunkujących dopuszczalność odliczenia wydatkowanych przez podatnika kwot na podstawie tego przepisu. Wprawdzie następnie aktem notarialnym z dnia 3 grudnia 1997 r. strony rozwiązały swą uprzednio zawartą umowę przedwstępną o ustanowienie odrębnej własności przedmiotowego lokalu na rzecz podatnika, jednakże nie mogło to już mieć znaczenia dla dokonanej przez organy podatkowe oceny prawnej w kwestii niedopuszczalności dokonania przez podatnika odliczenia wydatkowanych przezeń na ten cel kwot od jego dochodu za 1996 rok, bowiem zmiana ta nie mogła już wywołać skutków prawnych z mocą wsteczną (*ex tunc*). W tej sytuacji zarówno decyzja Urzędu Skarbowego P.-G. z dnia 5 czerwca 1997 r. uznająca za niedopuszczalne w danym wypadku dokonanie odliczenia wydatkowanych kwot na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i określająca skarżącym podatek dochodowy za 1996 r., jak i utrzymująca ją w mocy decyzja Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 26 listopada 1996 r., były zgodne z prawem, co trafnie orzekł także Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu zaskarżonym wyrokiem z dnia 25 czerwca 1998 r. [...] oddalając skargę, choć już uzasadnienie tego rozstrzygnięcia nie było właściwe. W konsekwencji bezprzedmiotowe są wszystkie pozostałe zarzuty jakie w rozpoznawanej sprawie podniesione zostały w rewizji nadzwyczajnej.

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. 393<sup>12</sup> KPC w związku 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.

=====