

Wyrok z dnia 3 lutego 2000 r.

III RN 192/99

Od podstawy obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych odlicza się kwoty wypłacone przez podatnika z tytułu umowy renty ustanowionej bez wynagrodzenia (art. 26 ust. 1 pkt 1 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 od 1997 r. w związku z art. 903 i 906 § 2 KC).

Przewodniczący SSN: Kazimierz Jaśkowski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski, Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 3 lutego 2000 r. sprawy ze skargi Grażyny S.-C. i Zenona C. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 16 października 1998 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1997 rok, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 maja 1999 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 maja 1999 r. [...] w sprawie ze skargi Grażyny S.-C. i Zenona C. na decyzję Izby Skarbowej w O. w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych za 1997 r. Zaskarżonym wyrokiem oddalono skargę uznając, iż strona skarżąca nie miała prawa odliczenia renty od dochodu na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 1 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.). Fakty zawarcia w formie pisemnej umowy renty bez wyna-

grodzienia (nieodpłatnej) na rzecz osoby bliskiej i spełnienia świadczenia przez stronę skarżącą nie są kwestionowane. Jednakże - według Naczelnego Sądu Administracyjnego – organ podatkowy trafnie przyjął, że nie było podstaw do odliczenia od dochodu kwot wypłaconych z tego tytułu, albowiem renta nie była trwałym ciężarem w rozumieniu art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Umowa obowiązywała bowiem przez okres 12 miesięcy.

W rewizji nadzwyczajnej zarzucono rażące naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) polegające na oddaleniu skargi, a także – w uzasadnieniu rewizji – art. 903-906 KC. Zdaniem wnoszącego rewizję użyte w przepisie art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych określenie „renty i inne trwałe ciężary” należy interpretować z uwzględnieniem okoliczności, iż pojęcie „renty” ma utrwalone znaczenie w prawie cywilnym, a pojęcie „trwałego ciężaru” nie ma definicji normatywnej ani ustalonego zakresu pojęciowego. Prawo podatkowe nie definiuje pojęcia renty, a zatem należy w tym zakresie stosować art. 903-907 KC. Z art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że renta w rozumieniu tego przepisu jest trwałym ciężarem. Stwierdzono w rewizji nadzwyczajnej, że jeżeli umowa renty nie jest zawarta dla pozoru, to stanowi podstawę do dokonywania odliczeń na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 1 tej ustawy. Z powołaniem się na literaturę przedmiotu podniesiono, że renta jest świadczeniem okresowym, a umowa renty może być zawarta na czas określony. Umowa ta jest czynnością kauzalną, a cel prawny przysporzenia – aczkolwiek nie musi być ujawniony w umowie – to jednak ma decydujący wpływ na jej ważność. „Zasada kauzalności stanowi skuteczny środek kontroli organów państwowych prawidłowości czynności prawnych przysparzających”. Podniesiono także, iż cel renty może polegać nie tylko na zapewnieniu uprawionemu pełnego utrzymania (cel alimentacyjny), ale może ograniczać się do wspomnienia uprawionego w ograniczonym zakresie, np. leczenia i pielęgnacji. Kodeks cywilny nie wprowadza żadnych ograniczeń co do czasu trwania umowy renty ustanowionej bez wynagrodzenia, a czas ten może być ustalony w umowie, w szczególności w ten sposób, iż strony ustalają termin, w którym umowa wygasa. Uznanie zatem przez Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż umowa renty zawarta w niniejszej sprawie na czas określony nie może być podstawą do odliczania od dochodu stanowi –

zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną – rażące naruszenie art. 903-906 KC i art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona.

Sprawa dotyczy wykładni art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w spornym okresie, to jest w 1997 r.). Według tego przepisu – z zastrzeżeniami nie mającymi zastosowania w sprawie – podstawę odliczenia podatku stanowi dochód po odliczeniu kwot „rent i innych trwałych ciężarów opartych na tytule prawnym, nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów, oraz alimentów, z wyjątkiem alimentów na rzecz dzieci, w wysokości ustalonej w wyroku alimentacyjnym”. Przedmiotem rozbieżności poglądów jest dopuszczalność obliczenia przez podatnika kwot świadczonych na podstawie umowy renty ustanowionej bez wynagrodzenia (art. 906 § 2 KC), czyli renty bezpłatnej, jeżeli umowa ta jest zawarta na czas określony. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego umowa renty jest tytułem prawnym do odliczenia kwot wypłaconych uprawnionemu na jej podstawie tylko wtedy, gdy zostało ustalone, iż jest ona trwałym ciężarem. Sąd Najwyższy nie podziela tego poglądu. Przepis art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych używa zwrotu „rent i innych trwałych ciężarów”. Wyraz „inne” oznacza związek pojęciowy między tymi dwiema podstawami odliczeń. Naczelny Sąd Administracyjny wprowadzając wymóg ustalania, czy renta nieodpłatna jest trwałym ciężarem, interpretuje ten przepis tak, jakby on brzmiał „renty będące trwałym ciężarem i inne trwałe ciężary”. Przy takim (hipotetycznym) brzmieniu tego przepisu stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego byłoby trafne. Jednakże analiza tego przepisu w brzmieniu faktycznie obowiązującym w tej ustawie prowadzi do innych wniosków, uzasadnionych wykładnią gramatyczną i systemową.

Z wykładni gramatycznej art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że renta jest wskazanym przez ustawodawcę przykładem trwałego ciężaru. Poza nią istnieją bowiem jeszcze „inne trwałe ciężary” (których nie dotyczy niniejsza sprawa). Przeciwno kwestionowanemu pogładowi przemawia także wykładnia systemowa. Przepisy podatkowe nie definiują ani pojęcia renty, ani trwałych ciężarów. Trafnie podniesiono w rewizji nadzwyczajnej, że przez rentę należy

rozumieć umowę renty z Kodeksu cywilnego. Ustawodawca może w prawie podatkowym w pewnych, rozsądnych granicach wprowadzić inne znaczenie pojęć znanych prawu cywilnemu (rozszerzyć je lub ograniczyć). Musi on jednakże dać temu wyraz w ustawie w sposób wyraźny. Nie można – z uwagi na zasadę pewności prawa, tak istotną w prawie podatkowym – doszukiwać się innego znaczenia umowy renty niż wynikające z prawa cywilnego, skoro brak do tego podstaw ustawowych. Z tego względu inne rozumienie renty niż w prawie cywilnym oznaczałoby naruszenie przepisu art. 2 Konstytucji, z którego wynikają zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Podatnik z przepisu art. 26 ust. 1 pkt 1 tej ustawy uzyskuje informację, że na jego podstawie odlicza się kwoty renty i nie można go później zaskakiwać interpretacją wprowadzającą dodatkowe wymaganie w postaci trwałości obciążenia z tego tytułu, tym bardziej, że pojęcie renty jest znane w języku potocznym, a nie tylko prawnym. Pojęcie trwałych ciężarów – niezdefiniowane w prawie – nie może ograniczać pojęcia renty przez dodanie do niego bliżej nie określonego wymagania trwałości. Nie budzi bowiem żadnych wątpliwości, iż przepisy Kodeksu cywilnego o rentach umownych (art. 903) nie wykluczają możliwości zawarcia tych umów na czas określony. Przepis ten wymaga jedynie, aby było to zobowiązanie do świadczeń okresowych (co jest zasadniczą różnicą między rentą a darowizną). W niniejszej sprawie wymaganie to jest spełnione, albowiem umowa została zawarta na 12 miesięcy.

Do renty ustanowionej bez wynagrodzenia stosuje się przepisy o darowiźnie (art. 906 § 2 KC). Wynika stąd, iż zgodnie z art. 890 § 1 zdanie pierwsze KC oświadczenie osoby zobowiązującej się do świadczenia renty powinno być złożone w formie aktu notarialnego. Według art. 73 § 2 KC oświadczenie to bez zachowania tej formy jest zatem nieważne. Osoba, na rzecz której ustanowiono rentę, nie może więc domagać się wypłacenia jej renty. Jeżeli jednak przyrzeczone świadczenie (to jest kwoty renty) zostało spełnione, to umowa jest ważna mimo niezachowania formy aktu notarialnego (art. 890 § 1 zdanie drugie KC). Osoba świadcząca rentę nie może więc domagać się jej zwrotu od osoby uprawnionej na podstawie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu (art. 405 i nast. KC). Z punktu widzenia dopuszczalności odliczeń od dochodu dokonywanych na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych forma zawarcia umowy renty nie ma znaczenia. Odliczeniu podlegają bowiem tylko kwoty wypłacone w wykonaniu tej umowy. Tak więc nawet, gdy umowa była zawarta w formie aktu notarialnego, to nie ma

podstawy do odliczeń, jeżeli jej nie wykonano przez odpowiednie świadczenia. Jeżeli natomiast umowa była zawarta w innej formie niż akt notarialny, to przez fakt płacenia renty przez osobę ją ustanawiającą umowa ta staje się ważna, a wypłacone kwoty podlegają odliczeniu. Warunkiem dopuszczalności tego odliczenia jest zgodność umowy renty z przepisami Kodeksu cywilnego. Umowa renty musi mieć swoją przyczynę i nie może być pozorną czynnością prawną (art. 83 § 1 KC). Nie forma zatem, ale treść umowy renty i jej wykonanie decydują o dopuszczalności odliczania wydatków ponoszonych na tej podstawie.

Konkludując należy stwierdzić, że każda renta nieodpłatna, ustanowiona zgodnie z prawem, podlega uwzględnieniu przy obliczaniu podstawy wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych, jeżeli podatnik odliczył od dochodu kwoty wydatkowane z tego tytułu. Tym samym Sąd Najwyższy podzielił zasadniczy tok rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Łodzi zawartych w wyroku z dnia 26 lutego 1999 r., I SA/Łd 1628/98.

Z tych względów na podstawie art. 393¹³ § 1 KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego... (Dz. U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzeczono jak w sentencji.

=====