

Wyrok z dnia 8 marca 2001 r.

III RN 79/00

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz.U. Nr 7, poz. 34 ze zm.) nie mogło stanowić podstawy prawnej do aktualizacji wyceny wartości początkowej środków trwałych (art. 31 ust. 1-4 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. Nr 121, poz. 591 ze zm.) dla celów obliczenia podatku od nieruchomości (art. 4 ust. 1 pkt. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.) za okres sprzed 1 stycznia 1996 r.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 8 marca 2001 r. sprawy ze skargi P. Sieci Elektroenergetycznych Spółki Akcyjnej Oddziału Eksploatacji Sieci Przesyłowej w R. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K. z dnia 12 maja 1997 r. [...] w przedmiocie odmowy zwrotu nadpłaty w podatku od nieruchomości za lata 1995-1996, na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Krakowie z dnia 1 lipca 1999 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Oddział Eksploatacji Sieci Przemysłowej w Radomiu przesłał Urzędowi Gminy w P., zgodnie z wymaganiami określonymi w art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.), deklaracje podatku od nieruchomości za lata 1995 – 1996, w których określił między innymi wartość budowli według zasad przewidzianych dla amortyzacji i uiścił należne podatki w

deklarowanej wysokości. Następnie, pismem z dnia 5 lutego 1997 r., powołując się na uchwałę Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r. w sprawie wykładni art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 8 i art. 11 ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz.U. z 1996 r. Nr 64, poz. 314), podatnik przesłał organowi podatkowemu skorygowane deklaracje podatku od nieruchomości za lata 1995 – 1996, wnosząc jednocześnie o zwrot kwoty 73.203,- zł, jako nadpłaconego podatku od nieruchomości za te lata oraz zastrzegając, że brak zwrotu nadpłaconych kwot spowoduje ich zaliczenie na poczet bieżących zobowiązań.

Wójt Gminy P. decyzją z dnia 12 lutego 1997 r. odmówił uwzględnienia żądania podatnika i stwierdził, że po jego stronie nie wystąpiła nadpłata w zakresie podatku od nieruchomości za lata 1995 – 1996. W uzasadnieniu tej decyzji Wójt zwrócił uwagę na to, że w uzasadnieniu powołanej przez podatnika uchwały Trybunału Konstytucyjnego wyraźnie stwierdza się, że art. 8 i art. 11 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nie daje podstawy do zmiany wartości początkowej, stanowiącej dla budowli podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości spółki powstałej w wyniku przekształcenia, już po przekształceniu przedsiębiorstwa w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa. Ponadto Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że wartość początkowa budowli, stanowiąca podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla przedsiębiorstw państwowych, nie uległa zmniejszeniu po przekształceniu tych przedsiębiorstw w jednoosobowe spółki Skarbu Państwa o kwotę odpisów amortyzacyjnych, dokonanych przez te przedsiębiorstwa. W odwołaniu od tej decyzji podatnik zarzucił, że opiera się ona na błędnej interpretacji i niewłaściwym zastosowaniu: art. 13 ust. 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym; art. 2 ust. 1, art. 4 ust. 1 pkt 2 oraz art. 5 ust. 3 ustawy o przekształceniach własnościowych niektórych przedsiębiorstw państwowych o szczególnym znaczeniu dla gospodarki państwa; art. 8 i art. 11 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw; oraz art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zdaniem podatnika, powoływana uchwała Trybunału Konstytucyjnego daje podstawę do obniżenia wartości budowli dla celów podatku od nieruchomości, w stosunku do wartości pierwotnie deklarowanej.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. decyzją z dnia 12 maja 1997 r. utrzymało w mocy zaskarżoną decyzję Wójta Gminy P. W uzasadnieniu swej decyzji Samorządowe Kolegium Odwoławcze stwierdziło, że: po pierwsze – powoływane w sprawie orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego nie daje podstawy do obniżenia

wartości budowli dla celów wymiaru podatku od nieruchomości; po drugie – zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym w latach 1995 - 1996, podstawa opodatkowania budowli mogła być ustalona w wysokości ich wartości zaktualizowanej, obliczonej w oparciu o przepisy o uznawaniu składników majątkowych za środki trwałe, zasad i stawek ich amortyzacji oraz zasad wyceny środków trwałych; po trzecie – natomiast dopuszczenie aktualizacji wyceny środków trwałych w ustawie o rachunkowości (art. 31 ust. 4), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1995 r., oznaczało, że aktualizacja ta stała się jedną z zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, czyli zasad, którymi należało się kierować przy ustalaniu wartości początkowej budowli, o których była mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (w brzmieniu obowiązującym w latach 1995 – 1996); po czwarte – w tej sytuacji, podatnik prawidłowo określił wielkość podstawy opodatkowania budowli w swej pierwotnie złożonej deklaracji dotyczącej podatku od nieruchomości za lata 1995 – 1996. W skardze na powyższą decyzję wniesionej do Naczelnego Sądu Administracyjnego podatnik zarzucił, że wartość początkowa budowli, która stanowiła podstawę wymiaru podatku od nieruchomości, nie mogła być ustalana przy uwzględnieniu mechanizmu przeszacowania wartości środków trwałych, bowiem ani odpisy amortyzacyjne, ani aktualizacja wyceny środków trwałych, nie mogły mieć wpływu na określenie wartości początkowej budowli dla celów podatku od nieruchomości.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie wyrokiem z dnia 1 lipca 1999 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego z dnia 12 maja 1997 r. w części dotyczącej 1995 r., a w pozostałej części skargę oddalił. W uzasadnieniu tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że: po pierwsze – art. 4 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, iż podstawą opodatkowania dla budowli jest ich wartość początkowa, określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, chociażby budowle te były całkowicie zamortyzowane; po drugie - tymi odrębnymi przepisami w latach 1995 – 1996 były: rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 marca 1992 r. w sprawie składników majątkowych uznawanych za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zasad i stawek ich amortyzacji oraz trybu i terminów aktualizacji wyceny środków trwałych (jednolity tekst: Dz.U. z 1994 r. Nr 104, poz. 508); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny

środków trwałych (Dz.U. Nr 7, poz. 34); oraz obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 8 lutego 1995 r. w sprawie wskaźników przeliczeniowych do aktualizacji wyceny środków trwałych (M.P. Nr 9, poz. 125); po trzecie – przepisy te zostały wprawdzie wydane na podstawie upoważnień zawartych w art. 15 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ale stały się one także częścią mechanizmu waloryzacji obciążeń w podatku od nieruchomości, skoro odsyła do nich art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; po czwarte – zgodnie z obowiązującym od dnia 17 października 1997 r. art. 217 Konstytucji RP, nakładanie podatków i innych danin publicznych, określanie podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy, jednakże jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie (art. 168 Konstytucji RP); zatem ustawodawca nie przewiduje wyłączności ustawy w kwestii określenia podstawy opodatkowania, bowiem jest ona zdeterminowana przez określenie przedmiotu opodatkowania; wynika stąd, że waloryzacja obciążeń w podatku od nieruchomości może być uregulowana również w przepisach podustawowych; po piąte – jednakże mając na uwadze, że powołane wyżej przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 1995 r. wprowadzające aktualizację wyceny budowli weszły w życie w 1995 r. już w czasie trwania roku podatkowego, stosownie do zasady zakazującej w okresie roku podatkowego zmian podatków o rocznym okresie rozliczeniowym (orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 marca 1994 r., Nr 13/93), należy przyjąć, iż mogły być one stosowane przy ustalaniu podstawy opodatkowania dopiero począwszy od dnia 1 stycznia 1996 r.; tym bardziej, że – zgodnie z art. 6 ust. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – osoby prawne zobowiązane są składać właściwym organom gminy deklaracje podatkowe dotyczące podatku od nieruchomości na dany rok podatkowy w terminie do 15 stycznia tego samego roku; po szóste – korekta deklaracji podatkowych podatku od nieruchomości, w razie zaistnienia zmian, powinna zostać dokonana w terminie czternastu dni od daty zaistnienia tych zmian (art. 6 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych); natomiast brak jest obowiązku dokonywania korekt deklaracji podatkowych w sytuacji, gdy osoba prawna dokona aktualizacji wyceny budowli w trakcie roku podatkowego; po siódme – w rozpoznawanej sprawie należało mieć na uwadze, że aktualizacja wyceny środków trwałych miała zostać dokonana w końcu czerwca 1995 r.; następnie termin ten

został przedłużony do dnia 30 września 1995 r. (rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 1995 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych – Dz.U. Nr 73, poz. 362); po ósme – z tej przyczyny Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że skarga jest zasadna w części dotyczącej podatku od nieruchomości za 1995 r., bowiem w rozpoznawanej sprawie w tym zakresie naruszony został przepis art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.); ponieważ w odniesieniu do tego roku miała miejsce nadpłata, przeto podatek od nieruchomości za 1995 r. powinien zostać obliczony od wartości początkowej budowli przed aktualizacją wyceny i w tej wysokości powinien zostać uiszczony; po dziewiąte – Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził także, że błędne rozstrzygnięcie organów podatkowych w rozpoznawanej sprawie miało swe źródło w fakcie łącznego rozpoznania sprawy żądania zwrotu nadpłaty w odniesieniu do dwóch różnych okresów podatkowych (łącznie za lata 1995 – 1996) i stwierdził, że w takim wypadku żądanie zwrotu nadpłaty powinno zostać rozpatrzone odrębnie dla każdego roku podatkowego.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Krakowie z dnia 1 lipca 1999 r. [...], zarzucając temu wyrokowi rażące naruszenie art. 7, art. 11 i art. 77 § 1 KPA oraz art. 27 w związku z art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) i art. 328 § 2 KPC w związku z art. 59 ustawy o NSA, wobec „braku zawarcia w uzasadnieniu wyroku ustaleń, które by w sposób dostateczny przemawiały bądź za uwzględnieniem, bądź za oddaleniem skargi”, a w konsekwencji na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz poprzedzających ten wyrok decyzji administracyjnych obu instancji. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że:

Po pierwsze – Naczelny Sąd Administracyjny milcząco przyjął, że w złożonej przez stronę skarżącą skorygowanej w październiku 1995 r. deklaracji w sprawie podatku od nieruchomości za rok 1995 r. podano wartość budowli po jej obliczeniu z uwzględnieniem zasad określonych w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie amortyzacji z 1995 r. i obwieszczenia Prezesa GUS z 1995 r. Natomiast – zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego – zasady te nie mogły mieć zastosowania z tego względu, że przepisy te zostały ogłoszone właśnie w 1995 r. Naczelny

Sąd Administracyjny przyjął bowiem, że złożona przez stronę skarżącą w styczniu 1995 r. deklaracja w sprawie podatku od nieruchomości zawierała dane dotyczące wartości budowli obliczone według zasad określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie składników majątkowych z 1992 r., a z kolei korekta deklaracji podatkowej dotycząca 1995 r. i złożona w październiku 1995 r. opierała się już na przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z 1995 r. Tymczasem brak było jakichkolwiek podstaw dla przyjęcia takiego założenia, ponieważ „w żadnym z pism strony skarżącej, które znajdują się w aktach administracyjnych i sądowych przedmiotowej sprawy, nie znajduje się nawet jedno zdanie, zawierające tezę, że w złożonej w styczniu 1995 r. deklaracji w sprawie podatku od nieruchomości za 1995 r. została podana wartość początkowa budowli obliczona w sposób określony przepisami ww. rozporządzenia Ministra Finansów z 1992 r., a w złożonej w październiku 1995 r. skorygowanej deklaracji za 1995 r. podano wartość budowli obliczoną w sposób przewidziany przepisami ww. rozporządzenia Ministra Finansów z 1995 r.”. W piśmie przewodnim z dnia 25 października 1995 r., przesłanym wraz ze skorygowaną deklaracją dotyczącą podatku od nieruchomości, strona skarżąca stwierdziła jedynie, że: „W załączeniu przesyłamy deklarację podatku od nieruchomości za 1995 r. uwzględniającą skutki przeszacowania majątku trwałego”.

Po drugie – przepisy rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie składników majątkowych z 1992 r. wymagały od osób prawnych aktualizacji „wartości stanowiącej równowartość ceny nabycia, kosztu wytworzenia lub wartości rynkowej” między innymi także środków trwałych, a więc i budowli (§ 4 ust. 1 w związku z § 2 ust. 1 tego rozporządzenia). Wynika stąd, że „wartość początkowa budowli, o której była mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w brzmieniu z lat 1995 i 1996, stanowiła wartość zmienną w czasie, wartość porównywalną do kategorii ‘wartość brutto’ w rozumieniu § 4 ust. 1 powołanego ostatnio rozporządzenia Ministra Finansów z 1992 r., a więc wartość ustaloną w wyniku aktualizacji wyceny własnych środków trwałych w sposób określony w § 11 tego ostatniego rozporządzenia”. Natomiast z § 4 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie amortyzacji z 1995 r. wynika „bardziej kompleksowa regulacja w przedmiocie ustalania wartości początkowej środków trwałych, a więc i budowli. Nie można zatem wykluczyć ewentualności uzyskania różnych wyników przy ustalaniu wartości początkowej budowli przy odwołaniu się do zasad zawartych w jednym lub w drugim rozporządzeniu Ministra Finansów. Ani w aktach administracyjnych, ani w aktach sądowych, nie ma

jednak danych, które by pozwoliły na ustalenie w sposób nie budzący wątpliwości, na ile wartości początkowe budowli podane przez stronę skarżącą zostały obliczone z uwzględnieniem zasad zawartych w jednym lub w drugim z tych rozporządzeń”.

Po trzecie – z powyższych przyczyn ani organy administracyjne orzekające w rozpoznawanej sprawie, ani też Naczelny Sąd Administracyjny wydając zaskarżony wyrok nie dysponował niezbędnymi danymi, które pozwalałyby na uwzględnienie lub nieuwzględnienie żądania podatnika – strony skarżącej. Ponadto, strona skarżąca nie wykazała w sposób wymagany przepisami prawnymi, aby rzeczywiście dokonała nadpłaty z tytułu podatku od nieruchomości za lata 1995 – 1996. Natomiast, jeżeli nadpłata taka faktycznie miała miejsce, to – zgodnie z art. 29 ust. 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych – strona skarżąca mogłaby żądać jej zwrotu w terminie trzech lat, liczonym od końca roku, w którym nadpłata powstała.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest zasadna. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego jest wprawdzie niepełne, a w szczególności nie zawiera ono bliższego wyjaśnienia, czy i w jakim zakresie Naczelny Sąd Administracyjny wydając zaskarżony wyrok wziął pod uwagę podniesiony w skardze zarzut nieuwzględnienia w rozpoznawanej sprawie konsekwencji obowiązującej wówczas uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r. w sprawie ustalenia wiążącej wykładni art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 8 i art. 11 ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych – Dz.U. Nr 51, poz. 298 ze zm. (W 2/96, OTK z 1996 r. nr 3, poz. 23). Tym niemniej, uchybienie to nie posiada znamion rażącego naruszenia przepisów postępowania (art. 328 § 2 KPC), skoro uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie jest merytorycznie błędne, a treść zaskarżonego rewizją nadzwyczajną rozstrzygnięcia w pełni odpowiada prawu.

Przesądżają o tym następujące okoliczności:

Po pierwsze – należy przypomnieć, że w uzasadnieniu obowiązującej w owym czasie (w latach 1995 – 1996) uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r. (W 2/96, OTK z 1996 r. nr 3, poz.23) znalazło się w szczególności stwierdzenie, że: „przepis art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowiący, że podstawę opodatkowania dla budowli stanowi ich wartość początkową, okreś-

loną według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, chociażby były one całkowicie zamortyzowane, jest sprzeczny z Konstytucją. Określenie podstawy opodatkowania następowałoby bowiem na podstawie aktów wykonawczych (...) z zasady wyłączności ustawy wynika to, iż ustawa nie powinna powierzać aktom wykonawczym takich treści, które określają konstrukcję podatku (podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawki). W odniesieniu do art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wykładnia uwzględniająca mechanizm aktualizacji wyceny środków trwałych jest tym bardziej nie do przyjęcia, że określenie podstawy opodatkowania zostałoby powierzone aktom wykonawczym do innej ustawy, która reguluje inny podatek (...). Dla uznania art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych za niesprzeczny z zasadą wyłączności ustawy w normowaniu obowiązku podatkowego należy znaleźć w systemie prawnym przepis ustawowy określający początkową wartość budowli według zasad przewidzianych dla celów amortyzacji. (...) Przepisy o amortyzacji, a także 'dla celów amortyzacji', to nie tylko przepisy prawa podatkowego. Najważniejsze znaczenie mają bowiem te przepisy, które nakazują odzwierciedlać obiektywne zjawisko amortyzacji w księgach rachunkowych. (...) Pojęcie wartości początkowej konieczne jest dlatego przede wszystkim w rachunkowości. Wartość początkowa środka trwałego (a więc również budowli) od 1 stycznia 1995 r. jest określona w art. 31 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości. Stanowi ją cena nabycia i koszt wytworzenia. Tak określoną wartość początkową powiększają koszty ulepszenia środka trwałego (przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji), które powodują, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszania przewyższa posiadaną przy przyjęciu do użytkowania wartość użytkową. Wartość początkowa środków trwałych może być punktem wyjścia dla dokonywania odpisów amortyzacyjnych (art. 31 ust. 2 ustawy o rachunkowości) lub aktualizacji wyceny (art. 31 ust. 4 ustawy o rachunkowości). W wyniku tych operacji powstaje jednak nowa kategoria pojęciowa – wartość księgowa netto. Wynika z tego, że wartość początkowa jest, wyjąwszy wypadek ulepszenia środka trwałego, kategorią stabilną. (...) Dzięki swej stabilności umożliwia realizację zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (...). Skonstruowanie normy prawa podatkowego przy pomocy normy zawartej w ustawie o rachunkowości odpowiada w pełni, jeżeli pominie się nienajlepszą technikę legislacyjną, tej konstytucyjnej zasadzie (...)" . W tej sytuacji Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że nie jest zasadne stanowisko, wedle którego „przy ustalaniu wartości

początkowej budowli przy określaniu obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości mają zastosowanie przepisy wykonawcze do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.)”, bowiem aż do dnia 1 stycznia 1995 r., kiedy to wszedł w życie art. 31 ust. 1 - 4 ustawy o rachunkowości z 1994 r., brak było wyraźnej ustawowej normy prawnej wprowadzającej obowiązek aktualizacji wyceny wartości początkowej środków trwałych (budowli). Dopiero z chwilą wejścia w życie art. 31 ust. 1 - 4 ustawy o rachunkowości, które co do zasady przesądziły o obowiązku aktualizacji wyceny wartości początkowej środków trwałych, powstała możliwość zgodnego z obowiązującym porządkiem konstytucyjnym stosowania w tym zakresie przepisów, dotyczącego amortyzacji środków trwałych rozporządzenia wykonawczego wydanego na podstawie art. 15 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jako tzw. przepisów odrębnych (zwrot użyty w art. 31 ust. 4 ustawy o rachunkowości).

Po drugie – z kolei, Naczelny Sąd Administracyjny podejmując rozstrzygnięcie w rozpoznawanej sprawie miał na uwadze to, że przepisy wydanego na podstawie art. 15 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. nakazywały podatnikom stosowanie zasad tego rozporządzenia przy aktualizacji wyceny środków trwałych także za rok 1995 r. (§ 10 tego rozporządzenia). Tymczasem, w trakcie trwania roku podatkowego, jak trafnie stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny, nie jest dopuszczalna zmiana obowiązujących zasad i stawek opodatkowania. Dlatego Sąd słusznie stanął na stanowisku, że należy przyjąć, iż wspomniane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. mogło wejść w życie dopiero z dniem 1 stycznia 1996 r. Oznaczało to, że skoro skarżący dokonał obliczenia podatku od nieruchomości przy uwzględnieniu aktualizacji wyceny posiadanych środków trwałych (budowli) na podstawie tego rozporządzenia – a do tego zobowiązywał go § 10 przepisów tego rozporządzenia – także w odniesieniu do 1995 r., a przedłożona przezeń następnie korekta obliczenia podatku od nieruchomości za rok 1995 r. w ogóle nie została uwzględniona, to w tej części należało uchylić zaskarżoną decyzję podatkową.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹² KPC 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.

=====