

Wyrok z dnia 6 listopada 2003 r.

III RN 133/02

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 6 listopada 2003 r. sprawy ze skargi Teresy i Jana S. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 21 września 2000 r. [...] w przedmiocie określenia wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych za 1995 rok, na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 28 stycznia 2002 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

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

[...] Urząd Skarbowy w G. decyzją z dnia 14 kwietnia 2000 r. [...] określił Teresie i Janowi S. podatek dochodowy od osób fizycznych za 1995 r. w wysokości 10.579 zł, w tym zaległość podatkowa wynosiła 6.776,60 zł oraz odsetki w kwocie 12.376,10 zł. Jako podstawę prawną rozstrzygnięcia podano art. 207 § 1, art. 21 § 3 i art. 53 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), art. 45 ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350 ze zm.).

W uzasadnieniu decyzji podano, że strony nieprawidłowo skorzystały z ulgi na budowę dwóch lokali mieszkalnych na wynajem. Nie zostały spełnione warunki określone w przepisie art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z dokumentów załączonych do akt sprawy wynika, że dnia 29 października 1991 r. strony podpisały umowę na realizację budowy domu z Młodzieżową Spółdzielnią Mieszkaniową w G. Podatnicy nie budowali własnego budynku mieszkalnego, gdyż pozwolenie na budowę domu jednorodzinnego otrzymała Młodzieżowa Spółdzielnia Mieszkaniowa w G. na podstawie decyzji z dnia 21 maja 1992 r. Decyzją z dnia 16 lipca 1993 r. wydano Spółdzielni zgodę na budowę domu dwurodzinne-

go. Do spółdzielni mieszkaniowej podatnicy dokonali wpłat na wkład budowlany. Aktem notarialnym z dnia 12 września 1995 r. spółdzielnia przeniosła na rzecz stron prawo użytkowania wieczystego działki i własności budynku, który został oddany do użytkowania z zastrzeżeniem wykonania prac wykończeniowych. Skarżący stali się właścicielami budynku dopiero w dniu 12 września 1995 r.

W odwołaniu od powyższej decyzji Teresa i Jan S. zarzucili naruszenie zasad Ordynacji podatkowej, a w szczególności zasady praworządności i zaufania obywateli do organów państwa. Wskazano, że budowę rozpoczęto, kontynuowano, a następnie zasiedlono lokale na podstawie decyzji administracyjnej z dnia 16 lipca 1993 r. W ocenie strony, spełniono stały się warunki określone w art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Poza tym podkreślono, że nie jest dopuszczalne posługiwanie się interpretacją Ministra Finansów z 2000 r. z datą wsteczną

Decyzją z dnia 21 września 2000 r. [...] Izba Skarbowa w K. na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej uchyliła częściowo zaskarżoną decyzję i obniżyła odsetki za zwłokę z kwoty 12.376,10 zł do kwoty 12.002,10 zł. W pozostałym zakresie decyzję organu pierwszej instancji utrzymano w mocy. W uzasadnieniu orzeczenia stwierdzono, że odwołanie jest zasadne w części dotyczącej obliczenia odsetek. Przyjęto, iż aby skorzystać z ulgi określonej w art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy spełnić trzy przesłanki: przeznaczyć pieniądze na budowę własnego budynku mieszkalnego, budynek ten musi być wielorodzinny i lokale znajdujące się w tym budynku muszą być przeznaczone na wynajem. Podniesiono, że strony nie spełniły żadnego z przytoczonych kryteriów. Do 12 września 1995 r. to spółdzielnia prowadziła budowę. Po tej dacie podatnicy nie mogli odliczyć sobie nakładów na budowę, bo budynek ten nie spełniał kryteriów budynku mieszkalnego wielorodzinnego w rozumieniu rozporządzenia Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz.U. z 1995 r. Nr 10, poz. 46 ze zm.), tj. mającego więcej niż 4 mieszkań. Nie spełniono również trzeciego kryterium, gdyż nie przeznaczono na wynajem dwóch lokali.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego Teresa i Jan S. zarzucili powyższej decyzji naruszenie prawa przez błędną wykładnię art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy podatku dochodowym od osób fizycznych polegające na nieuzasadnionym przyjęciu, że nie przysługuje im ulga zawarta w tym przepisie. Powtórzono argu-

menty zawarte w odwołaniu od decyzji organu pierwszej instancji powołując się na wykładnię językową. Zakwestionowano możliwość posługiwania się definicją domu wielorodzinnego zawartą w rozporządzeniu Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie. W oparciu o powyższe zarzuty domagano się uchylenia zaskarżonej decyzji i decyzji pierwszej instancji.

Organ odwoławczy w odpowiedzi na skargę wniósł o jej oddalenie i podtrzymał dotychczasowe stanowisko.

W piśmie z dnia 16 stycznia 2002 r. strony podtrzymały dotychczas prezentowane stanowisko, akcentując wykładnię językową. Zwrócono uwagę na fakt, że rozporządzenie Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie obowiązuje od 1 kwietnia 1995 r., a zatem po poniesieniu wydatków na budynek. Zakwestionowano również prawo do naliczenia odsetek na podstawie art. 56 Ordynacji podatkowej, gdyż odsetki ustala Rada Polityki Pieniężnej, a nie Prezes NBP.

W piśmie procesowym z dnia 21 stycznia 2002 r. Izba Skarbowa w K. podtrzymała swoje stanowisko. Ustosunkowując się do zasadności orzekania przez organy podatkowe o wysokości odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych podkreślono, iż podstawę dokonania analizy tego zagadnienia stanowi przepis art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym od zaległości podatkowych, z wyłączeniem przypadków, o których mowa w art. 54 tej ustawy, naliczane są odsetki za zwłokę. Z przepisu tego wynika jednoznacznie obowiązek naliczania odsetek od zaległości podatkowych. Natomiast sposób ustalania wysokości odsetek określa przepis art. 56 Ordynacji podatkowej stanowiąc, iż stawka odsetek za zwłokę wynosi 200 % podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonego przez Prezesa Narodowego Banku Polskiego. Aktem prawnym regulującym tryb ustalania stopy procentowej kredytu lombardowego jest ustawa o Narodowym Banku Polskim. Przepisy tej ustawy określają jaki organ jest uprawniony do ustalania tej stopy (organem tym jest Rada Polityki Pieniężnej). Nie czynią tego przepisy Ordynacji podatkowej, odnoszą one jedynie wysokość stawek odsetek za zwłokę do stopy procentowej ustalonego kredytu lombardowego. Niespójność przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy o Narodowym Banku Polskim powoduje konieczność interpretacji powołanego art. 56 Ordynacji podatkowej. Dokonując analizy tego przepisu należy

przede wszystkim uwzględnić cel, który przepis ten ma realizować, a jest nim bez wątplenia wysokość odsetek od zaległości podatkowych, tj. 200 % stopy kredytu lombardowego. Istotna bowiem jest tu wysokość odsetek, a nie kto ją ustala. Dla celów podatkowych bez znaczenia jest, do kompetencji jakiego organu bankowego należy powyższe uprawnienie. Organy podatkowe orzekają o odsetkach od zaległości podatkowych na podstawie art. 53 Ordynacji podatkowej, który - jak już wyżej wspomniano - stanowi o obowiązku ich naliczania, stosując stawkę odsetek ogłaszaną (na podstawie delegacji wynikającej z art. 56 § 3 tej ustawy) w obwieszczeniu Ministra Finansów w sprawie stawek odsetek od zaległości podatkowych, publikowaną w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”. Skarżący na rozprawie w dniu 16 stycznia 2002 r. wnieśli o uchylenie zaskarżonej decyzji.

Pełnomocnik organu odwoławczego wniósł o oddalenie skargi.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach wyrokiem z dnia 28 stycznia 2002 r. uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 21 września 2001 r. Sąd zważył, co następuje:

Istota sporu sprowadza się do zbadania wykładni przepisu art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepis ten w 1995 r. stanowił, że podstawę obliczenia podatku, z zastrzeżeniem art. 24 ust. 3 i art. 28-30, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 9, art. 24 ust. 1 i 2 oraz ust. 4-7 lub art. 25 po odliczeniu 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. Z kolei ust. 5 powołanego przepisu wskazuje na sposób obliczania kwoty do odliczenia. Kwota odliczeń z tytułu wydatków faktycznie poniesionych na cele określone w ust. 1 pkt 6 nie może przekroczyć równowartości iloczynu kwoty, o której mowa w ust. 3, i liczby mieszkań przeznaczonych na wynajem. Z przepisu tego wynika, że warunkiem poniesienia odliczenia jest poniesienie ich na własny budynek. A zatem wydatki poniesione do dnia 12 września 1995 r., gdy Spółdzielnia przeniosła na rzecz stron prawo użytkowania wieczystego działki i własności budynku, uniemożliwiały odliczenie wcześniej poniesionych wydatków, bowiem nie były to wydatki poniesione na własny budynek.

W ocenie Naczelnego Sadu Administracyjnego organy podatkowe dokonały błędnej interpretacji pojęcia budynku mieszkalnego wielorodzinnego. Zarówno w na-

uce prawa, jak i w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjęto zasadę autonomii prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa (por. R. Mastalski: Wprowadzenie do prawa podatkowego. Warszawa 1995, s. 104-105). Konsekwencją takiego charakteru prawa podatkowego jest między innymi to, że nazwy przejęte przez to prawo z innych dziedzin prawa nie oznaczają najczęściej tych samych pojęć. Nazwy te bowiem służą do budowania określonych pojęć w prawie podatkowym, a pojęcia te wraz z innymi cechami ustaw podatkowych stanowią część składową nowych kompleksów prawnych i uzyskują cechy szczególne, niezbędne do założonych przez ustawodawcę celów opodatkowania. W doktrynie podkreśla się nawet, że prawo podatkowe, aby mogło wypełniać swoje zadania, może być wiązane tylko z własnymi pojęciami (por. R. Mastalski: Interpretacje prawa podatkowego, źródła prawa podatkowego i jego wykładnia, Wrocław 1989, s. 98). Ustawodawca jednak posługuje się niekiedy w prawie podatkowym pojęciami z innych dziedzin prawa, bez ich zmiany lub modyfikacji, lecz czyni to zasadniczo tylko wtedy, gdy uzna, że pojęcia te mogą być wykorzystane do realizacji celów opodatkowania. Prawo podatkowe więc, używając nazw analogicznych, jak w innych gałęziach prawa, albo może im przypisywać takie znaczenie jak w danej dziedzinie, albo też znaczenie szczególne, uzależnione od celów, jakie ustawodawca zamierza realizować (uzasadnienie uchwały NSA z dnia 24 czerwca 1996 r., FPK 6/96, ONSA 1996 nr 6, poz. 106).

Punktem wyjścia do dalszych rozważań powinna być wykładnia gramatyczna, która zmierza do ustalenia znaczenia przepisu w oparciu o jego znaczenie językowe. W tym miejscu należy podkreślić, że wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia do wszelkiego rodzaju wykładni prawa, ale także określa granice innych wykładni w ramach rozumienia sensu słów, których w państwie prawa nie można przekroczyć (por. R. Mastalski, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995, s. 104-105).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. nr 80, póź. 350 ze zm.) nie zawiera własnej definicji budynku ani budynku mieszkalnego czy wielorodzinnego. Słowo „wiele” według definicji Małego słownika języka polskiego pod red. E. Soból (Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 1018) to wyraz uwydatniający się w tym do czego się odnosi, towarzyszy rzeczownikom i wskazuje nasilenie czegoś. A zatem za dom wielorodzinny może być uznany również dom posiadający co najmniej dwa lokale mieszkalne.

Nie było dopuszczalne posługiwanie się przez organy podatkowe wykładnią systemową zewnętrzną, a zwłaszcza definicjami budynku wielorodzinnego zawartego w przepisach rozporządzenia Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz.U. z 1995 r. nr 10, póź. 46 ze zm.). Nie należy zapominać, że cytowanego rozporządzenie jest przepisem wykonawczym do Prawa budowlanego, a nie do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i obowiązki podatkowe nie mogą być nakładane za pomocą aktów podwykonawczych do innych ustaw.

Brak również podstaw aby uznać, że brzmienie przepisu art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązujące w 1995 r. jednoznacznie wskazywało, że należy wynajmować co najmniej dwa lokale mieszkalne. Dopiero późniejsze nowelizacje doprowadziły do lepszego sprecyzowania przepisu dotyczącego tej ulgi.

Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił poglądu stron odnośnie braku podstaw do naliczenia odsetek przyjmując w tym względzie stanowisko organów podatkowych zawartych w piśmie Izby Skarbowej z dnia 21 stycznia 2002 r.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego w rewizji nadzwyczajnej od powyższego wyroku zarzucił rażące naruszenie prawa przez obrazę art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przez przyjęcie, że w roku podatkowym 1995 było możliwe odliczenie od dochodu podatników, ustalonego w sposób opisany w art. 26 ust. 1 tej ustawy, jako wydatków poniesionych w roku podatkowym na budowę własnego budynku mieszkalnego wielorodzinnego z przeznaczeniem znajdujących się w nim lokali mieszkalnych na wynajem oraz na zakup działki pod budowę takiego budynku, wydatków na budowę budynku dwurodzinnego z przeznaczeniem na wynajem tylko jednego lokalu. Wskazując na powyższe podstawy rewizji nadzwyczajnej wniósł o uchylenie (zmianę) zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego podzielił stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż dla rozstrzygnięcia sprawy kluczowe znaczenie ma wykładnia art. 26 ust. 1 pkt 6 updf w brzmieniu obowiązującym w 1995 r.

Wykładni dokonanej przez Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego nie uznał za dopuszczalną z następujących przyczyn. 1) Nie negując eksponowanej w teorii prawa podatkowego tezy o autonomiczności tej gałęzi prawa w stosunku do innych gałęzi prawa, a także

tezy o podstawowym znaczeniu wykładni językowej dla właściwej interpretacji przepisów prawa podatkowego, wypada jednak przyjmować, że przy braku własnych definicji określonych pojęć w prawie podatkowym, przy interpretacji danych pojęć nie można odwoływać się tylko do wykładni językowej. Pogląd zakładający prymat wykładni językowej przepisów regulujących ulgi i zwolnienia podatkowe, nie może prowadzić do negacji możliwości wykładni systemowej i/lub celowościowej tej grupy przepisów prawa podatkowego. Brak jest bowiem racjonalnych przesłanek, które wykluczałyby stosowanie systemowych czy celowościowych dyrektyw wykładni prawa podatkowego zwłaszcza w sytuacjach, gdy terminologia języka potocznego okazuje się niewystarczająca ze względu na swą wieloznaczność czy nieprecyzyjność. 2) Jedynym kryterium w zakresie wyboru metody wykładni powinna być poprawność efektów tej wykładni, a nie dogmatyczne założenie swoistej „wyższości” jednego rodzaju wykładni nad innymi (por. np. wyrok NSA z dnia 23 lutego 1999 r., III SA 7634/98, wyrok SN z dnia 8 stycznia 1993 r., III ARN 84/92, a także uchwała SN z dnia 7 marca 1995 r., III AZP 2/95). Wnioski płynące z wykładni gramatycznej - słownikowej mogą być mylące i prowadzić do rozstrzygnięć, niezgodnych z rzeczywistymi intencjami ustawodawcy. Dlatego wykładnia językowa powinna być uzupełniona wnioskami płynącymi z zastosowania innych rodzajów wykładni (historycznej, systemowej, funkcjonalnej, logicznej, a także celowościowej, która w odniesieniu do indywidualnych spraw rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych może być uznana odpowiednią i prowadzącą do realizacji zamierzeń ustawodawcy). 3) Przepisy prawa podatkowego nie zawierają definicji pojęcia budynku mieszkalnego wielorodzinnego. Definicja budynku wielorodzinnego zawarta w powoływanych przepisach prawa budowlanego powinna być - co najmniej - wzięta pod uwagę. Zgodnie z powoływanym wyżej rozporządzeniem Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 19 grudnia 1994 r., definicja budynku mieszkalnego obejmuje cztery rodzaje budynków, a mianowicie: budynek wielorodzinny, czyli jak to ujęto w pkt 3 § 3 - dom mieszkalny zawierający więcej niż 4 mieszkania, dom mieszkalny zawierający nie więcej niż 4 mieszkania, czyli jak to ujęto w pkt 4 § 3 - objęty określeniem – „zabudowa jednorodzinna”, dom jednorodzinny, dom mieszkalny w zabudowie zagrodowej. W licznych orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjmowano, że ulga przewidziana w art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w związku z przepisami § 3 ww. rozporządzenia z dnia 19 grudnia 1994 r., dotyczy jedynie budynku zawierającego więcej niż 4

mieszkania. Wykładnia taka znalazła normatywne potwierdzenie w znowelizowanej wersji art. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Faktem jest również, że w obowiązującym od 1 stycznia 1997 r. art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy (dotyczący ulgi z tytułu budowy budynku mieszkalnego wielorodzinnego, z przeznaczeniem znajdujących się w lokali mieszkalnych na wynajem) wyraźnie mówi się o co najmniej pięciu lokalach na wynajem. Zastosowana przez Naczelną Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach korzystna dla podatników wykładnia pojęcia „budynek wielorodzinny” jest, co najmniej dyskusyjna. Temu, w szczególności, elementowi wykładni art. 26 ust. 1 pkt 6 updf w brzmieniu obowiązującym w 1995 r., powinien być postawiony zarzut rażącego naruszenia prawa. Jakkolwiek obowiązujące w 1995 r. przepisy prawa podatkowego nie zawierały własnej definicji budynku ani budynku mieszkalnego czy wielorodzinnego i jakkolwiek słowo „wiele” według definicji Małego słownika języka polskiego pod red. E. Soból (Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 1018), to wyraz uwydatniający się w tym do czego się odnosi, towarzyszy rzeczownikom i wskazuje nasilenie czegoś, to wypada przyjmować, że w powszechnym odczuciu „wiele” w odniesieniu do rzeczy dających się z łatwością policzyć, a do takich należą niewątpliwie lokale mieszkalne, wydaje się oznaczać nie mniej niż „kilka”, a więc nie mniej niż „trzy”, „cztery”, a może właśnie „pięć”. Kierując się wykładnią językową, a w szczególności relacjami - w odniesieniu do rzeczy policzalnych - między takimi kategoriami pojęciowymi jak: „kilka” i „wiele” wypadało zatem przyjąć, że nie ma znamion dowolności ustalenie organów podatkowych, że domem wielorodzinnym w rozumieniu analizowanego art.26 ust. 1 pkt 6 updf w brzmieniu z 1995 r. nie był z pewnością dom dwurodzinny (tu: bliźniak). 4) Cechę rażącego naruszenia prawa ma również przyjęcie przez NSA, że wymaganie ustawowe przeznaczenia w budynku wielomieszkaniowym „znajdujących się w nim lokali na wynajem” jest spełnione, gdy przeznaczono na wynajem tylko jeden lokal. Przez użycie liczby mnogiej w odniesieniu do rzeczownika „lokal” ustawodawca określił minimalną liczbę lokali, których przeznaczenie na wynajem daje podstawę do odliczenia od dochodu wydatku na budowę. Skoro warunkiem odliczenia jest przeznaczenie na wynajem lokali, a nie lokalu, to oznacza, iż na wynajem należy przeznaczyć co najmniej dwa lokale. Wyraz „lokale” pozostaje w związku z wyrazem „przeznaczenie”. Trudno więc założyć, że poprzez użycie liczby mnogiej w odniesieniu do rzeczownika „lokal” ustawodawca mógł mieć na myśli lokal przeznaczonych na potrzeby własne podatnika łącznie z lokalem przeznaczonym na wynajem

Powyższe wywody prowadzą do wniosku, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, którego dotyczy niniejsza rewizja nadzwyczajna, nie powinien funkcjonować w obrocie prawnym. Celem ulgi podatkowej przewidzianej w obowiązującym w 1995 r. art. 26 ust. 1 pkt 6 updf było stworzenie zachęty do inwestowania środków finansowych osób fizycznych w budownictwo wielomieszkaniowe i dzięki temu zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych osób trzecich a nie jedynie podatników i osób im bliskich. Wykładnia pojęcia „budynek wielorodzinny”, dokonana przez NSA, tego celu nie realizuje (w stanie faktycznym sprawy budynek dwulokalowy miał zabezpieczać potrzeby mieszkaniowe podatników i ich córki jako najemcy). Teza, iż pod pojęciem przeznaczenia znajdujących się w budynku „lokali” (*verba legis*) na wynajem można rozumieć przeznaczenie na wynajem tylko jednego lokalu, jest sprzeczna zarówno z wykładnią językową (której tak wielką rolę przypisał NSA odnośnie pojęcia budynku „wielorodzinnego”) jak i celowościową.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna ma usprawiedliwione podstawy. Trafny jest zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który w 1995 r. stanowił, że odstawę obliczenia podatku, z zastrzeżeniem art. 24 ust. 3 i art. 28-30, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 9, art. 24 ust. 1 i 2 oraz ust. 4-7 lub art. 25 po odliczeniu 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.

W rozpoznawanej sprawie jest sporne znaczenie pojęcia „budynek mieszkalnego wielorodzinnego.” Organy podatkowe uważają, że budynek mieszkalny wielorodzinny w rozumieniu tego przepisu to budynek spełniający kryteria określone w rozporządzeniu Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie, zaś wnoszący rewizję nadzwyczajną Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego jest zdania, że zawarta w tym rozporządzeniu definicja powinna być co najmniej wzięta pod rozwagę. Inny pogląd wyraził Sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, przyjmując, że posługiwanie się przez organy podatkowe „wykładnią systemową zewnętrzną „, a zwłaszcza definicją budynku wielorodzinnego zawartą w prze-

pisach powołanego rozporządzenia Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 14 grudnia 1994 r., było niedopuszczalne.

Sąd Najwyższy jest zdania, że koncepcja autonomii prawa podatkowego jest koncepcją doktrynalną służącą wyjaśnieniu istoty prawa podatkowego i jego relacji do innych gałęzi prawa. Nie jest zatem zadaniem Sądu Najwyższego rozpoznającego niniejszą rewizję nadzwyczajną szersze rozważanie tej koncepcji w jej ujęciu doktrynalnym. W sytuacji jednak, gdy Sąd rozstrzygający sprawę, odwołał się do tej koncepcji jako zasadniczego argumentu uzasadniającego stosowną wykładnię przepisu prawa podatkowego, Sąd Najwyższy jest obowiązany odnieść się do koncepcji autonomii prawa podatkowego w kontekście rozpoznawanej sprawy Sąd nie określił jednak istoty tej koncepcji ani jej zasadniczych elementów konstrukcyjnych, co utrudnia Sądowi Najwyższemu merytoryczną jej ocenę. W związku z tym należy jedynie podkreślić, że prawo podatkowe jest częścią systemu prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej, który powinien spełniać kryteria obowiązywania systemowego, a mianowicie być system niesprzecznym i zupełnym, w tym sensie jest systemem monistycznym, nie zaś sumą czy zespołem autonomicznych porządków prawnych czy autonomicznych gałęzi prawa. Sąd Najwyższy nie widzi dostatecznie racjonalnego powodu, aby właśnie przepisom podatkowym czy prawu podatkowemu nadawać wyjątkowy status autonomiczności tylko ze względu na szczególne cele, które prawo to ma spełniać i podporządkowywać tej koncepcji proces i rezultaty wykładni przepisów prawa podatkowego.

Sąd Najwyższy jest zdania, że gdy prawo podatkowe przejmuje pojęcia prawne z innych dział (gałęzi) prawa, to albo przejmuje je w znaczeniu ustalonym w tych działach lub ustala ich znaczenie dla celów podatkowych w drodze definicji ustawowych. W tym sensie należy podzielić zapatrywanie wyrażone w powołanej przez Sąd uchwale NSA z dnia 24 czerwca 1996 r., FPK 6/96 (ONSA 1996 nr 6, poz. 106), że zawarta w art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.), definicja „budynku” odmienna od definicji przyjętej w prawie budowlanym (por. art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane - Dz.U. Nr 89, poz. 414), świadczy jednoznacznie o tym, że ustawodawca w tym wypadku nie łączy nazwy „budynek” z takim pojęciem jak w prawie budowlanym, lecz z pojęciem szczególnym, dostosowanym do celów realizowanych przez tę ustawę. Inna jest natomiast sytuacja, w której prawo podatkowe przejmuje pojęcia prawne z innych dziedzin prawa, lecz nie określa ich znaczenia,

jak ma to miejsce w rozpoznawanej sprawie, w której ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje „budyńku mieszkalnego wielorodzinnego”, zaś pojęcie to jest zdefiniowane w przepisach prawa budowlanego. W tym wypadku należy przyjąć, uwzględniając postulat pewności prawa i pewności obrotu prawnego, że użyte w przepisie art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pojęcie „budynek mieszkalny wielorodzinny” należy rozumieć zgodnie z definicją tego pojęcia zawartą w przepisie rozporządzenia. Sąd Najwyższy uznaje bowiem, że dyrektywa interpretacyjna, zgodnie z którą, jeżeli istnieje w systemie prawa wiążące ustalenie znaczenia zwrotów zawartych w przepisach prawnych systemu, to należy używać odpowiednich zwrotów w tym właśnie znaczeniu, ma charakter systemowy i uniwersalny, a zatem dotyczy również zwrotów używanych w prawie podatkowym, których znaczenia nie ustaliło prawo podatkowe, lecz inna gałąź prawa. Sąd Najwyższy jest ponadto zdania, że z przepisu art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z oczywistością nie wynika, że zwrotu „budynek mieszkalny wielorodzinny” należało użyć w znaczeniu odmiennym od ustalonego w przepisach prawa, tj. przepisach prawa budowlanego, a tylko stwierdzenie tej oczywistości usprawiedliwiłoby taki zabieg interpretacyjny.

Kolejnym założeniem teoretycznym, który przyjął Sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, a które ma walor dogmatu, jest pogląd, że wykładnia językowa zakreśla granice innych wykładni w ramach rozumienia sensu słów, których nie można przekroczyć. Sąd Najwyższy jest jednak zdania, że wykładnia językowa jest jedynie jednym z typów wykładni i nie korzysta w procesie sądowego stosowania prawa ani z priorytetu w stosunku do innych rodzajów wykładni, ani też nie wyznacza granic pozostałym rodzajom wykładni. W rozpatrywanej sprawie Sąd nadał pojęciu prawnemu „budynek mieszkalny wielorodzinny” zdefiniowanemu w przepisach prawa budowlanego odmienne znaczenie na podstawie potocznego rozumienia pojęcia „wiele” i celów prawa podatkowego, co należy ocenić jako rażące naruszenie przepisu art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Prowadzi to do wniosku, że przyjęte przez założenie koncepcji autonomii prawa podatkowego, wbrew swoim założeniom, dało priorytet wykładni celowościowej, skoro niesprecyzowanemu w prawie podatkowym pojęciu prawnemu przejętemu z innej gałęzi prawa, Sąd nadał znaczenie sprzyjające „realizacji celów opodatkowania.” Zagroza to nie tylko spójności systemu prawa, lecz przede wszystkim pewności prawa, w którym - zgodnie z błędnym poglądem Sądu - funkcjonować będzie pojęcie prawne „bu-

dynek mieszkalny wielorodzinny” w co najmniej dwóch znaczeniach prawnych, jedno na użytek prawa budowlanego w znaczeniu ustalonym w przepisach tego prawa, drugie - na użytek prawa podatkowego - w znaczeniu nieustalonym przepisami prawa podatkowego i odmiennym od znaczenia przyjętego w prawie budowlanym. Przyjęcie przez Sąd niedopuszczalności „wykładni systemowej zewnętrznej” w procesie ustalania znaczenia niesprecyzowanego w ustawie o podatku dochodowym osób prawnych zwrotu „budynek mieszkalny wielorodzinny” jest dowolne i nieuzasadnione, bowiem bezpodstawnie ogranicza przyjęte w europejskiej tradycji prawniczej sposoby ustalania znaczenia przepisu prawnego do jednego tylko i niewłaściwie rozumianego rodzaju wykładni, a mianowicie wykładni językowej. Wykładnia językowa w ujęciu Sądu jest bowiem ograniczona tylko do ustalenia potocznego rozumienia słowa „wiele” w ujęciu słownikowym, co zupełnie wypacza sens tej wykładni uwzględniającej szereg dyrektyw interpretacyjnych odnoszących się do prawnego znaczenia zwrotu interpretowanego, w tym właściwości definicji legalnych i szerokiego rozważenia równokształtnych zwrotów należących do systemu prawa lub jego części.

Biorąc powyższe pod rozwagę, Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====