

Wyrok z dnia 13 grudnia 2000 r.

III RN 28/00

Umowa renty ustanowionej bez wynagrodzenia, nieważna z powodu niezachowania formy aktu notarialnego (art. 906 § 2 w związku z art. 890 § 1 KC), nie przekształca się w umowę nienazwaną o takiej samej treści, jak umowa renty. W tej sytuacji kwota wypłacona przez podatnika nie podlega odliczeniu od dochodu jako inny trwały ciężar oparty na tytule prawnym (art. 26 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.).

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 13 grudnia 2000 r. sprawy ze skargi Aleksandry M.-P. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 11 lutego 1999 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1997 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 29 czerwca 1999 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 29 czerwca 1999 r. [...], oddalającego skargę Aleksandry M.-P. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 11 lutego 1999 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1997 r. Wyrokowi temu zarzucił rażące naruszenia prawa materialnego – art. 393¹ pkt 1 KPC – przez błędną wykładnię i zastosowanie 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., obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r.

Nr 14, poz. 176 ze zm.) i wniósł o jego uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Stan faktyczny sprawy był następujący:

W umowie z dnia 20 czerwca 1997 r. Aleksandra M.-P. zobowiązała się względem Agnieszki K.-P. do świadczenia tytułem renty kwoty po 16.800 zł rocznie, płatnej w całości jeden raz w roku. Umowa dotyczyła okresu czterech lat (1997-2000), termin płatności renty za 1997 r. został ustalony na dzień 5 grudnia 1997 r., zaś za lata następne na grudzień każdego roku. Umowa została sporządzona w formie pisemnej. Uprawniona otrzymała w 1997 r. przyrzeczoną kwotę. Aleksandra M.-P. złożyła w Urzędzie Skarbowym w W. zeznanie o wysokości dochodu osiągniętego w 1997 r., w którym od uzyskanego dochodu odliczyła kwotę 16.800 zł. Nadpłatę w wysokości 4.861,02 zł Urząd Skarbowy zwrócił skarżącej.

W decyzji z dnia 19 listopada 1998 r. Urząd Skarbowy w W. określił zobowiązanie Aleksandry M.-P. w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 1997 w kwocie wyższej niż wynikała z zeznania oraz zaległość podatkową wraz z odsetkami. W uzasadnieniu stwierdzono, że w związku z ustanowieniem renty na okres czterech kolejnych lat bez zachowania formy aktu notarialnego odliczona od dochodu kwota 16.800 zł, wypłacona w roku 1997, nie stanowiła trwałego ciężaru podlegającego odliczeniu na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Decyzją z dnia 11 lutego 1999 r. Izba Skarbowa w W. utrzymała w mocy tę decyzję. W uzasadnieniu stwierdzono, że zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odliczeniu od dochodu podlegają kwoty rent i innych trwałych ciężarów opartych na tytule prawnym. Umowę renty regulują przepisy art. 903-907 KC. Zgodnie z art. 906 § 2 KC do renty ustanowionej bez wynagrodzenia stosuje się przepisy o darowiźnie. Z mocy art. 890 § 1 KC oświadczenie osoby ustanawiającej rentę nieodpłatną powinno być złożone w formie aktu notarialnego, którego brak jest sanowany jedynie przez spełnienie całego świadczenia. Izba uznała, że w sytuacji, gdy umowa renty została ustanowiona na lata 1997-2000 z wypłatą w miesiącu grudniu, świadczenie nie zostało spełnione (w całości wykonane), gdyż nie można wypłaty tylko jego części uznać za spełnienie świadczenia.

Od decyzji tej skargę do NSA złożyła Aleksandra M.-P. wnosząc o uchylenie obu decyzji. Powołała wyroki Sądu Najwyższego wskazujące na konieczność precyzyjnego określania w ustawach podatkowych przedmiotu opodatkowania. Przyto-

czyła treść pism Ministerstwa Finansów z dnia 9 października 1997 r. oraz 20 stycznia 1998 r. określających w odmienny sposób formę, w jakiej powinna być ustanowiona renta, aby wywołać skutki prawne w sferze prawa podatkowego. Zażądała, że zmienność stanowisk Ministerstwa w tej sprawie narusza zasadę zaufania obywateli do organów państwa. Na zakończenie skargi wskazała, że treść przepisu art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przesądza, iż ustawodawca uznał rentę za trwały ciężar stwierdzając, że oprócz niej jako trwałe ciężary mogą być odliczane również inne trwałe ciężary.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu zaskarżonym wyrokiem oddalił skargę.

Sąd, odnosząc się do art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy wywiódł, że ustawodawca odwołał się do dwóch pojęć: "renty" – instytucji mającej utrwalone znaczenie w prawie cywilnym oraz "trwałego ciężaru", które to pojęcie nie ma normatywnej definicji i utrwalonego w prawie znaczenia. Jeżeli zatem ustawodawca w ramach tej normy użył pojęcia renty, to należy je rozumieć w sposób zdefiniowany w prawie cywilnym. Istotne jest, aby podstawą wydatkowania tych kwot była umowa spełniająca wszelkie przesłanki renty w rozumieniu Kodeksu cywilnego. Sąd stwierdził, iż renta stanowi jeden z trwałych ciężarów i została użyta jako przykład trwałego ciężaru i że w tej sytuacji kluczowe znaczenie ma ocena, czy umowa została w sposób ważny i skuteczny zawarta. Sąd uznał, że stosownie do art. 890 § 1 w związku z art. 906 §2 KC oświadczenie dającego rentę powinno być złożone w formie aktu notarialnego, przy czym umowa renty zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione. Dokonując analizy art. 903 KC Sąd stwierdził, że świadczenia okresowe wypłacane uprawnionemu na podstawie nieodpłatnej umowy renty mają charakter świadczeń samoistnych, z którymi przepisy prawa cywilnego łączą określone skutki prawne, wobec czego ich spełnienie jako świadczeń niezależnych od pozostałych – mimo braku formy aktu notarialnego umowy renty – należy uznać – w rozumieniu art. 890 § 1 zdanie drugie KC - za konwalidujące brak formy aktu notarialnego w zakresie świadczeń wykonanych. Sąd przyjął, że mimo, iż organy podatkowe nie ustaliły celu zawarcia umowy renty, skorzystanie na jej podstawie z odliczenia świadczenia wypłaconego jeden raz w 1997 r. nie jest możliwe. Umowa została zawarta bez zachowania formy aktu notarialnego, dotyczyła renty nieodpłatnej, dotknięta była zatem nieważnością względną w zakresie w jakim świadczenia okresowe z niej wynikające nie zostały spełnione. Spełnienie jednego

świadczenia w grudniu 1997 r. czyni je ważnym, lecz jest niewystarczające do uznania, że pomiędzy stronami została zawarta umowa renty. Skoro bowiem art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy wymaga dla możliwości odliczenia stosownych kwot tytułu prawnego ich poniesienia w postaci renty, tytuł ten musi spełniać wszystkie cechy umowy renty, do których należy między innymi okresowy charakter świadczenia. Spełnienie jednego tylko świadczenia nie jest wystarczające do stwierdzenia, że istniejący stosunek obligacyjny ma charakter renty.

Ustosunkowując się do twierdzeń o wpływie pism Ministerstwa Finansów na sposób rozliczenia skarżącej Sąd zajął stanowisko, że w tej konkretnej sprawie rozbieżność ta nie mogła mieć wpływu na formę umowy zawartej przez skarżącą, bowiem umowa nosi datę 20 czerwca 1997 r., a pierwsze z pism pochodzi z 9 października 1997 r., jego zaś publikacja nastąpiła później. Zgadając się z zarzutem, że przepis art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie został sformułowany w sposób jednoznaczny oraz z poglądami, że przepis ten nie powinien stanowić swoistej "pułapki podatkowej" dla obywateli, którzy w dobrej wierze skorzystali z jego unormowania, Sąd stwierdził, że przepis ustanawiając prawo do skorzystania z ulgi podatkowej musi być interpretowany ściśle z jego brzmieniem, a podatnik zobligowany jest do wykazania stanu faktycznego spełniającego przesłanki do skorzystania z przewidzianego w nim uprawnienia.

Rzecznik Praw Obywatelskich podziela pogląd Sądu, że z art. 906 § 1 KC w związku z art. 890 § 1 KC wynika, iż oświadczenie dającego rentę powinno być złożone w formie aktu notarialnego, przy czym umowa renty zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione. Świadczenie to za rok 1997 zostało jednak spełnione, co nie jest kwestionowane. Rzecznik uważa za nietrafny pogląd Sądu, że świadczenia spełnione na podstawie umowy, która w zamierzeniu stron miała stanowić umowę renty, lecz na skutek niezachowania formy aktu notarialnego umową tą nie jest, nie mogło być uznane za należne z uwagi na brak stosownej formy prawnej umowy i że brak tej formy uniemożliwia – z uwagi na brak ważnego tytułu prawnego – osobie uprawnionej dochodzenia świadczeń jeszcze nie spełnionych.

Rzecznik Praw Obywatelskich uważa, że prezentowany przez Sąd pogląd jest sprzeczny z art. 353 KC (powinno być art. 353¹ KC). Przepis ten stanowi, że strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom

współzycia społecznego. Wyraża on zasadę swobody umów. Wynikająca z tego przepisu swoboda kształtowania treści stosunku umownego polega zarówno na swobodzie ustalania treści stosunków umownych w ramach poszczególnych typów umowy nazwanej, jak i na swobodzie kreowania stosunków umownych nie objętych katalogiem umów nazwanych. Jeśli zatem umowa – na skutek niezachowania formy aktu notarialnego – nie stanowi umowy renty w rozumieniu przepisu art. 903 KC, nie oznacza to, że między stronami nie doszło do nawiązania stosunku umownego, przewidzianego w art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Stosunek ten nie będzie wynikał z umowy renty lecz z umowy nienazwanej. Jednocześnie umowa ta może być jednym z tytułów prawnych, których istnienie uprawnia podatnika do odliczenia od dochodu świadczenia pieniężnego spełnionego w wykonaniu tej umowy jako trwałego ciężaru opartego na tytule prawnym, o którym mowa w art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Spełnione – w związku z wykonaniem tej umowy – świadczenie będzie należne, zaś sama umowa będzie podstawą dla uprawnionego do domagania się spełnienia wszystkich świadczeń w niej przewidzianych. Dopiero ustalenie, że umowa narusza art. 353¹ KC, pozwoli na uruchomienie sankcji nieważności (art. 58 KC). Z tych motywów Rzecznik uważa, że w omawianej sprawie istniała ważna umowa zobowiązująca skarżącą do dokonywania corocznych wypłat na rzecz uprawnionej. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich umowa ta nie stanowiła umowy renty, ale podstawę odliczenia przewidzianego w art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy stanowi nie tylko umowa renty lecz także umowa o inne trwałe ciężary oparte na tytule prawnym. Organy podatkowe ograniczyły się do badania czy umowa stanowi umowę renty, a po powzięciu oceny, że za taką uznana być nie może, nie rozważały czy umowa ta ma cechy pozwalające uznać ją za trwały ciężar oparty na tytule prawnym. Pogląd Sądu, iż zawarta przez stronę umowa nie przewidywała świadczeń okresowych i dlatego nie stanowiła umowy renty w rozumieniu art. 903 KC, a przez to nie może stanowić podstawy odliczenia od dochodu jest – zdaniem Rzecznika – nietrafny jeśli przyjmie się, że świadczenie, o którym mowa, jest innym trwałym ciężarem opartym na tytule prawnym w postaci umowy nienazwanej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest nieuzasadniona.

Zgodnie z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, Rozporządzenia 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.) rewizje nadzwyczajne od orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego rozpoznaje Sąd Najwyższy stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu kasacyjnym. Wynika stąd, że na podstawie art. 393¹¹ KPC Sąd Najwyższy rozpoznaje sprawę w granicach kasacji, a z urzędu bierze pod rozwagę jedynie nieważność postępowania. Granice kasacji wyznaczają, między innymi, podstawy kasacyjne i ich uzasadnienie (art. 393³ KPC). Oznacza to w niniejszej sprawie, iż przedmiotem rozpoznania jest zarzut naruszenia art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od osób fizycznych, polegającego na niezastosowaniu tego przepisu w odniesieniu do umowy nienazwanej, której treść jest równoważna z treścią umowy renty. Zdaniem Rzecznika, jeżeli umowa renty ustanowionej bez wynagrodzenia była nieważna ze względu na niezachowanie formy aktu notarialnego (art. 906 § 2 w związku z art. 890 § 1 KC), to strony wiąże umowa nienazwana, na podstawie której osoba uprawniona może żądać w przyszłości świadczeń wynikających z tej umowy. Jest to zatem „trwały ciężar oparty na tytule prawnym”, a wydatkowane z tego tytułu kwoty powinny być odliczane od dochodu będącego podstawą obliczenia podatku na mocy art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Sąd Najwyższy nie podziela tego poglądu. Jeżeli strony zawarły umowę nazwały umową renty, a treść tej umowy odpowiada umowie renty (art. 903 KC), to brak podstaw do twierdzenia, iż w razie jej nieważności strony wiąże „umowa nienazwana” o takiej treści, jak umowa renty. Zgodnie bowiem z art. 58 § 1 KC czynność prawna sprzeczna z prawem jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek. W odniesieniu do umowy renty, zawartej bez notarialnego oświadczenia osoby zobowiązującej się do świadczenia, umowa staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione (art. 906 § 2 w związku z art. 890 § 1 KC). Koncepcja Rzecznika jest próbą obejścia przepisów regulujących wymóg formy czynności prawnej, której niezachowanie powoduje nieważność tej czynności. Nie może być to akceptowane przez Sąd Najwyższy, nie mieści się bowiem w swobodzie umów (art. 353¹ KC).

Rozpoznając sprawę w granicach uzasadnienia podstawy kasacyjnej Sąd Najwyższy nie rozważał, czy w stanie faktycznym sprawy jednorazowe świadczenie (w roku podatkowym) mogło być uwzględnione jako świadczenie wynikające z

umowy renty, do której istoty należy okresowość świadczeń.

Z tych względów, na podstawie art. 393¹² KPC w związku z art. 10 powołanej ustawy z dnia 1 marca 1996 r., orzeczono jak w sentencji.

=====