

**Wyrok z dnia 26 maja 2000 r.**

**III RN 167/99**

**Z punktu widzenia dopuszczalności odliczenia renty od dochodu osoby fizycznej (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.) nie ma znaczenia to, czy umowa renty została zawarta w formie aktu notarialnego, jeżeli świadczenie to zostało faktycznie spełnione (art. 890 § 1 zdanie drugie w związku z art. 906 § 2 KC).**

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 26 maja 2000 r. sprawy ze skargi Grażyny i Wiktora K. na decyzję Izby Skarbowej w P.T. z dnia 15 czerwca 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-Ośrodka Zamiejscowego w Łodzi z dnia 26 lutego 1999 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego pismem z dnia 29 września 1999 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Łodzi z dnia 26 lutego 1999 r. [...], mocą którego w wyniku skargi Grażyny i Wiktora K. uchylona została decyzja Izby Skarbowej w P.T. z dnia 15 czerwca 1998 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1997 r. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny podniósł w szczególności, że wbrew stanowisku Izby Skarbowej, 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.) „zaliczając rentę do trwałych ciężarów

w rozumieniu tego przepisu, nie wprowadza jako kryterium tego zaliczenia długości trwania stosunku renty, np. kwalifikując jako trwałe ciężary tylko renty wypłacane przez dłuższy – jak podano w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji – okres czasu”. Dlatego Naczelny Sąd Administracyjny stanął na stanowisku, że zawarte przez Wiktora K. w dniu 1 października 1997 r. dwie „umowy renty”, na podstawie których zobowiązał się on do świadczenia nieodpłatnie w okresie od dnia 1 października do dnia 31 grudnia 1997 r. na rzecz Ireny W. oraz na rzecz Edwarda W. w każdym wypadku po 3.500 zł miesięcznie, miały charakter „umowy renty” a nie – jak to przyjęły organy podatkowe – „umowy darowizny”. W konsekwencji, odliczenie następnie przez skarżących – małżonków Wiktora i Grażynę K. we wspólnym zeznaniu rocznym za rok 1997 od ich dochodów sumy wypłaconych z tytułu powyższej „umowy renty” kwot – tzn. łącznej kwoty 21.000 zł, było uzasadnione. Tymczasem, w rewizji nadzwyczajnej podniesiony został zarzut, że zaskarżony wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego rażąco narusza art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 7, art. 77 § 1 i art. 80 KPA w związku z art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), bowiem tym wyrokiem Sąd ten przesądził ostateczny wynik postępowania podatkowego. W opinii rewizji nadzwyczajnej: „Sąd przeoczył jednakże, że organy podatkowe obu instancji uznały umowy renty z dnia 1 października 1997 r. za umowy darowizny tylko dlatego, że zawarte były na okres trzech miesięcy. Okoliczność ta zaś nie wyczerpuje ciążącego na organach podatkowych obowiązku oceny skutków prawnych powyższych umów z zakresu prawa podatkowego. Niezbędne bowiem było ustalenie również innych jeszcze okoliczności świadczących, że nie było innych przyczyn ich zawarcia, jak tylko dążenie do obniżenia podatku. I tak przykładowo celowe być mogło ustalenie celu ustanowionych rent (...) oraz warunków majątkowych osób zobowiązanych i uprawnionych. Brak tego rodzaju ustaleń spowodował w istocie rzeczy nie wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy, co uzasadniało uchylene zaskarżonej decyzji, lecz także z innych przyczyn niż tylko wymienione w motywach kwestionowanego wyroku”. W odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną skarżący wnieśli o jej oddalenie.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest zasadna.

Wedle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podstawę obliczenia podatku stanowi ustalony zgodnie z tymi przepisami dochód, po odliczeniu między innymi także kwot „rent i innych trwałych ciężarów opartych na tytule prawnym, nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów” (art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). W danym wypadku przez „rentę” należy rozumieć, jak trafnie przyjął w zaskarżonym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny, „umowę renty”, o której mowa jest w art. 903 KC, skoro w przepisach tej ustawy brak jest odmiennej definicji pojęcia „renty”. Dotyczy to także umowy renty zawartej na czas określony, bowiem przepisy Kodeksu cywilnego o rentach nie wykluczają takiej możliwości, natomiast z art. 903 KC wynika, że w wypadku renty chodzi o zobowiązanie o charakterze „świadczenia okresowego”. Z kolei, z faktu, że do renty bez wynagrodzenia stosuje się przepisy o darowiźnie (art. 906 § 2 KC) wynika wprawdzie, iż oświadczenie osoby zobowiązującej się do świadczenia renty powinno być złożone w formie aktu notarialnego (art. 890 § 1 zdanie pierwsze KC), jednakże w wypadku niezachowania tej formy umowa ta jest ważna, jeżeli świadczenie to zostało spełnione (art. 890 § 1 zdanie drugie KC). W konsekwencji oznacza to, że z punktu widzenia dopuszczalności dokonywania odliczenia od dochodu osoby fizycznej kwot faktycznie wypłaconych rent (art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) nie ma znaczenia to, czy umowa renty została zawarta z zachowaniem formy aktu notarialnego. Natomiast, warunkiem dopuszczalności tego odliczenia jest zgodność umowy renty z przepisami Kodeksu cywilnego, tzn. umowa renty musi mieć swoją przyczynę i nie może być pozorną czynnością prawną (art. 83 § 1 KC). W rozpoznawanej sprawie organy podatkowe nie zakwestionowały jednak przyczyny, dla której zawarta została umowa renty, ani też nie znalazły podstaw dla postawienia zarzutu pozorności tej umowy. Stąd podniesiony w rewizji nadzwyczajnej zarzut, że Naczelny Sąd Administracyjny pominął zbadanie tych aspektów sprawy jest bezzasadny. Ponadto zarzut ten nie zasługuje na uwzględnienie także z przyczyn formalnych, bowiem w rewizji nadzwyczajnej w ogóle nie wskazano na naruszenie w danym wypadku przez Naczelny Sąd Administracyjny art. 51 (zdanie pierwsze) ustawy o NSA.

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.

=====