

Wyrok z dnia 6 kwietnia 2001 r.

III RN 93/00

Zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 6 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. - w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.) podatnik miał prawo odliczenia od dochodu jedynie tych kwot, co do których mógł w sposób wiarygodny wykazać, że w tym roku podatkowym, w którym dokonuje ich odliczenia: po pierwsze - odliczane kwoty wydatkował na zakup działki z jej przeznaczeniem pod budowę własnego budynku mieszkalnego wielorodzinnego; oraz po drugie - odliczane kwoty wydatkował na budowę własnego budynku mieszkalnego wielorodzinnego, a znajdujące się w nim lokale mieszkalne zamierzał przeznaczyć na wynajem.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 6 kwietnia 2001 r., sprawy ze skargi Krystyny R. na decyzję Izby Skarbowej w Z.G. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 1996, na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 7 września 1999 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Urząd Skarbowy w Ś. decyzją z dnia 27 listopada 1997 r., wydaną na podstawie art. 26 ust. 1, art. 27 i art. 45 ust. 6 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.) oraz art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), określił Krystynie R. podatek dochodowy za 1996 r. w kwocie 63.160, 50 zł od dochodu w wysokości

153.946 zł (po odliczeniach). W uzasadnieniu tej decyzji Urząd stwierdził, że w zeznaniu podatkowym za 1996 r. Krystyna R. odliczyła od dochodu kwotę 376.020, 16 zł z tytułu wydatków mieszkaniowych. W wyniku kontroli zasadności dokonanego odliczenia, Urząd Skarbowy stwierdził, że nie miała ona do tego prawa, bowiem zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.) podatnik mógł odliczyć od dochodu do opodatkowania wydatki poniesione na budowę własnego wielorodzinnego budynku z przeznaczaniem znajdujących się w nim lokali mieszkalnych na wynajem oraz wydatki na zakup działki pod budowę takiego budynku; brak było natomiast podstaw prawnych do dokonania takiego odliczenia wydatków poniesionych na zakup budynków w stanie surowym. Tymczasem, w danym wypadku podatnik – Krystyna R. nabyła aktem notarialnym z dnia 16 grudnia 1996 r. od współników spółki cywilnej „M.” z siedzibą w Z.G. nieruchomości położoną w Z.G. przy ul. S., w skład której wchodziły dwie działki wraz z rozpoczętą budową domów mieszkalnych w zabudowie szeregowej w stanie surowym otwartym (bez dachów). Z tego tytułu podatniczka dokonała odliczeń poniesionych wydatków, a to: udokumentowanego rachunkiem uproszczonym z tej samej daty wydatku na kwotę 95.600 zł, obejmującą 10.000 zł z tytułu zakupu gruntu i 85.600 zł z tytułu zakupu części składowych tego gruntu – budynków w stanie surowym; wydatku poniesionego z tytułu opłat notarialnych w kwocie 1.792, 16 zł; a ponadto, wydatku udokumentowanego rachunkiem z dnia 19 grudnia 1996 r. potwierdzającym zapłatę kwoty 278.628 zł na rzecz Przedsiębiorstwa Budowlano-Produkcyjnego „R.” w Z.G. z tytułu realizacji umowy oznaczonej nr [...] zawartej z tym przedsiębiorstwem. W tej sytuacji Urząd Skarbowy stwierdził, że podatniczka zawyżyła w swoim zeznaniu podatkowym za 1996 r. kwotę wydatków podlegających odliczeniu od dochodu o kwotę 85.600 zł i określił wysokość tych wydatków na kwotę 296.632, 80 zł, na którą składały się: darowizny – w kwocie 1.099, 20 zł; składki ZUS – w kwocie 5.113, 44 zł; oraz wydatki mieszkaniowe, czyli zakup gruntu – 10.000 zł, roboty budowlane – 278.628 zł i opłaty notarialne – 1.792, 16 zł. W odwołaniu od powyższej decyzji podatniczka zarzuciła, że zakupiła działki wraz z rozpoczętymi budowami domów, aby po ich odpowiednim przeprojektowaniu i przebudowie zrealizować własny dom wielorodzinny przeznaczony na wynajem. Izba Skarbowa w Z.G. postanowieniem z dnia 23 marca 1998 r., wydanym na podstawie art. 174 KPA, zwróciła sprawę Urzędowi Skarbowemu w Ś. do ponownego rozpoznania w celu dokonania wymiaru uzupełniającego, ponieważ – w opinii Izby – zobowiązanie podatkowe zo-

stało w danym wypadku określone w kwocie niższej, aniżeli wynikało to z obowiązujących przepisów.

Urząd Skarbowy w Ś. decyzją uzupełniającą z dnia 17 kwietnia 1998 r., wydaną na podstawie art. 174 KPA w związku z art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz art. 26 ust. 1, art. 27 i art. 45 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dokonał wymiaru uzupełniającego podatek dochodowy za 1996 r., określając Krystynie R. podatek dochodowy w łącznej kwocie 161.129, 10 zł, bowiem – jak stwierdzono w uzasadnieniu tej decyzji – zebrany w sprawie materiał dowodowy wskazuje na to, że podatniczka w 1996 r. poniosła wydatki na budowę budynków mieszkalnych (dwóch segmentów w zabudowie szeregowej). W odwołaniu od tej decyzji podatniczka podniosła, że organ pierwszej instancji w uzasadnieniu swej decyzji nie wyjaśnił, dlaczego uznał, iż poniesione przez nią wydatki nie mogą być uznane za wydatki poniesione w związku z budową budynku wielorodzinnego, skoro w jej intencji chodziło właśnie o taką budowę.

Izba Skarbowa w Z.G. decyzją z dnia 24 lipca 1998 r., wydaną na podstawie art. 138 § 1 KPA w związku z art. 335, 223 § 1 pkt 1 i art. 230 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) oraz art. 26 ust. 1 pkt 1, pkt 2 i pkt 5 lit. a – lit. b, a także art. 45 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego. W uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia Izba Skarbowa podniosła w szczególności, że wydatek poniesiony na zakup nieruchomości opisanej w akcie notarialnym nie jest wydatkiem na budowę własnego budynku mieszkalnego wielorodzinnego w rozumieniu art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, skoro chodzi w danym wypadku o dwie działki wraz z rozpoczętą na każdej z nich budową domu mieszkalnego w zabudowie szeregowej. W konsekwencji, także poniesiony przez podatniczkę wydatek na kontynuację prac budowlanych dotyczył dwóch budynków mieszkalnych w zabudowie szeregowej, a nie budowy własnego wielorodzinnego budynku mieszkalnego z przeznaczeniem na wynajem. W skardze na powyższą decyzję Izby Skarbowej podatniczka zarzuciła naruszenie zasady równości wobec prawa, naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 1, pkt 2 oraz pkt 5 lit. a – lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz nie wzięcie pod uwagę wyjaśnienia zawartego w piśmie Ministra Finansów z dnia 24 października 1996 r. (Nr PO 2/10-5731-01203/96), z którego wynika, że budynkami na wynajem, spełniającymi warunki ustawowo wymagane do ulgi inwestycyjnej, są także budynki w układzie szerego-

wym, jeżeli spełniają określone warunki techniczne oraz będą oznaczone jednym numerem adresowym. Ponadto skarżąca podniosła, że w toku postępowania przedstawiła także decyzję Urzędu Miejskiego w Z.G. z lipca 1997 r., którą zmieniono decyzję zezwalającą na budowę dwóch segmentów budynków mieszkalnych w zabudowie szeregowej w ten sposób, że wydano pozwolenie na budowę budynku mieszkalnego składającego się z sześciu samodzielnych lokali mieszkalnych.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 7 września 1999 r. [...] oddalił skargę. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd podniósł w szczególności, że istota sporu dotyczy oceny tego: „czy skarżąca w zeznaniu podatkowym za 1996 r. słusznie odliczyła od dochodu wydatki na zakup działki i budowę budynku mieszkalnego wielorodzinnego, uznając, że są to wydatki na budowę budynku wielorodzinnego na wynajem, czy też – jak przyjęły organy podatkowe – skarżąca poniosła w 1996 r. tylko wydatki na zakup działki i budowę budynku mieszkalnego, odliczane od dochodu na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. a i lit. b, przy zastosowaniu limitów wynikających z art. 26 ust. 2 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził równocześnie, że: po pierwsze – ani z aktu notarialnego, na podstawie którego skarżąca nabyła dwie działki wraz z dwoma budowanymi segmentami w zabudowie szeregowej, ani też z pozwoleń na budowę, na podstawie których były budowane te segmenty, nie wynika, aby w 1996 r. skarżąca dokonała zakupu działki pod budowę budynku wielorodzinnego z przeznaczeniem znajdujących się w nim lokali na wynajem; po drugie – zmiana pozwolenia na budowę w odniesieniu do obu zakupionych budynków nastąpiła dopiero w dniu 23 lipca 1997 r., gdy Prezydent Miasta Z.G. wydał decyzję pozwalającą na budowę jednego budynku mieszkalnego składającego się z dwóch segmentów w zabudowie szeregowej, który miał się składać z sześciu samodzielnych lokali mieszkalnych; po trzecie – wprawdzie skarżąca przedłożyła umowę o wykonanie budowy budynku wielorodzinnego zawartą z Przedsiębiorstwem Budowlano-Produkcyjnym „R.” w Z.G., jednak w umowie tej brak było daty jej zawarcia, a poza tym nie mogła być ona realizowana w 1996 r., bowiem pozwolenie na budowę budynku wielorodzinnego skarżąca uzyskała dopiero w lipcu 1997 r. W tej sytuacji Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w 1996 r. skarżąca nie spełniała wymagań prawnych uzasadniających skorzystanie z ulgi podatkowej na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego pismem z dnia 25 maja 2000 r. [...]

wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 7 września 1999 r. [...], zarzucając temu wyrokowi rażące naruszenie: po pierwsze – art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.), wobec faktycznego przyjęcia, „iż podstawą odliczeń w ramach tzw. ‘dużej ulgi budowlanej’ mogą być jedynie wydatki poczynione przez podatnika po uzyskaniu decyzji upoważniającej do przeprowadzenia określonego rodzaju robót budowlanych, a nie te udokumentowane przez podatnika wydatki, które podatnik faktycznie poniósł w 1996 r. na zakup działki i realizację inwestycji, o której mowa w tym przepisie prawa materialnego, inwestycji dokończonych w 1998 r., która spełnia też bardziej rygorystyczne kryteria, o których mowa w aktualnie obowiązującym odpowiedniku tego przepisu, to jest w art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176), a więc w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1997 r. z mocy art. 1 pkt 12 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. (Dz.U. Nr 137, poz. 638); po drugie – art. 7, art. 11, art. 77 § 1, art. 107 § 3 KPA oraz art. 122, art. 187 § 1 i art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej, a także art. 233 § 1 Ordynacji podatkowej (lub art. 138 § 1 KPA) w związku z art. 230 § 3 Ordynacji podatkowej (lub w związku z art. 174 KPA) oraz w związku z art. 324 § 1 i art. 335 Ordynacji podatkowej, wobec uznania za zgodną z prawem decyzji uzupełniającej Urzędu Skarbowego w Ś. z dnia 17 kwietnia 1998 r., która nie zmieniała wcześniejszej decyzji tego organu z dnia 27 listopada 1997 r., oraz decyzji Izby Skarbowej z Z.G. z dnia 24 lipca 1998 r., która nie zawierała rozstrzygnięcia dotyczącego jednego z dwóch odwołań, jakie skarżąca wniosła od obu decyzji organu pierwszej instancji; po trzecie – art. 104 KPA (w świetle art. 107 § 1 KPA) lub art. 207 Ordynacji podatkowej (w świetle art. 210 § 1 Ordynacji podatkowej), „wobec uznania wewnętrznie niespójnych stanowisk organów obu instancji za mogące mieć walor rozstrzygnięć co do istoty sprawy w rozumieniu tych przepisów prawa”; po czwarte – art. 22 ust. 2 pkt 3 w związku z art. 29 i art. 51 zdanie pierwsze ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.); art. 328 § 2 KPC oraz art. 11 i art. 80 KPA w związku z art. 59 ustawy o NSA, „wobec braku przedstawienia w uzasadnieniu kwestionowanego wyroku takich ustaleń, które mogłyby przemawiać za oddaleniem skargi, a w szczególności wobec braku wypowiedzenia się co do tego, dlaczego w istocie odmówiono mocy dowodowej: a) dokumentowi umowy nr 21/96, zatytułowanej: „o wykonanie budynku wielorodzinnego”, jaką skarżąca Krystyna R.

zawarła z Przedsiębiorstwem Budowlano-Produkcyjnym „R.” z/s w Z.G. oraz nawiązującym do tej umowy: b) wystawionemu przez ww. przedsiębiorstwo „R.” dokumentowi stanowiącemu: rachunek VAT uproszczony [...] z dnia 19. 12. 1996 r., c) sporządzonemu przez właściciela ww. firmy „R.” pokwitowaniu z dnia 19 grudnia 1996 r., stanowiącemu potwierdzenie przyjęcia kwoty wymienionej w ww. rachunku VAT”. W konsekwencji podniesionych zarzutów, w rewizji nadzwyczajnej wniesiono na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania albo „o zmianę zaskarżonego wyroku i uchylenie decyzji Izby Skarbowej w Z.G. z dnia 24 lipca 1998 r. [...] oraz poprzedzających tę decyzję: decyzji uzupełniającej Urzędu Skarbowego w Ś. z dnia 17 kwietnia 1998 r. [...] oraz postanowienia Izby Skarbowej w Z.G. z dnia 23 marca 1998 r. [...] o zwrocie Urzędowi Skarbowemu w Ś. sprawy z odwołania Krystyny R. w celu dokonania wymiaru uzupełniającego”. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że: po pierwsze – „stanowisko organów podatkowych, a w konsekwencji i NSA, uznającego za zgodne z prawem ww. decyzji obu instancji z dnia 17 kwietnia 1998 r. i z dnia 24 lipca 1998 r., nie znajduje dostatecznego uzasadnienia w świetle materiału dowodowego zgromadzonego w aktach sprawy, a w szczególności wobec faktu wybudowania przez Krystynę R. zgodnie ze zmodyfikowanym pozwoleniem budowlanym nie dwóch segmentów mieszkalnych, lecz jednego budynku z sześcioma mieszkaniami z przeznaczeniem pod wynajem”; po drugie – „Za niezrozumiałe należy uznać to stanowisko (...) w świetle art. 26 ust. 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w aktualnym brzmieniu, a więc przepisu obowiązującego od dnia 1997 r.”, bowiem „dla zakwalifikowania określonego wydatku, jako przeznaczonego na budowę budynku wielorodzinnego z mieszkaniami pod wynajem oraz na zakup działki pod budowę takiego budynku, decydujące znaczenie może mieć to, czy dany, udokumentowany wydatek służył ostatecznie, osiągnięciu celu preferowanego przez ustawodawcę, czy był konieczny, czy też nie; po trzecie – „Organy podatkowe obu instancji wydając w 1998 r. decyzje uznane przez NSA za zgodne z prawem, dysponowały bezspornymi dowodami świadczącymi o tym, że Krystyna R. posiadając stosowne pozwolenie na budowę, na działkach zakupionych w 1996 r. budowała jeden dom z sześcioma odrębnymi lokalami mieszkalnymi, a więc z taką liczbą lokali, które ze znacznym prawdopodobieństwem będzie chciała przeznaczyć pod wynajem. Natomiast NSA Oddział Zamiejscowy w Poznaniu wy-

dając kwestionowany wyrok był świadom tego, że taki budynek został wybudowany przez Krystynę R., o czym świadczy złożone do tego sądu pismo procesowe adw. A.D. z dnia 15 czerwca 1997 r. nawiązujące do treści ww. pisma Urzędu Miasta w Z.G. z dnia 28 grudnia 1998 r.”; po czwarte – „ani dawniej, ani obecnie obowiązujące przepisy nie uzależniają możliwości skorzystania przez inwestora z tzw. dużej ulgi budowlanej od tego, czy inwestor w dniach wydatkowania określonych środków dysponował ważnym pozwoleniem na budowę (...)”; po piąte – „ani w kwestionowanym wyroku NSA, ani w poprzedzających ten wyrok decyzjach obu instancji (pomijając częściowo decyzję z dnia 17 listopada 1997 r.) nie doszło do wykazania przez organy orzekające w sprawie, iż Krystyna R., ponosząc w grudniu 1996 r. określone wydatki budowlane, nie spełniła, przynajmniej jeżeli chodzi o niektóre z tych wydatków, łącznie trzech ww. wymienionych przesłanek, uznanych przez Sąd Najwyższy za podstawowe dla ustalenia prawa do tzw. dużej ulgi mieszkaniowej. Faktem jest, że przynajmniej z trzech dowodów w postaci dokumentów sporządzonych przez przedsiębiorstwo „R.”, jak można przyjmować, dokumentów sporządzonych w grudniu 1996 r., wynika że K.R. w dniu 19 grudnia 1996 r. wydatkowała na rzecz tej firmy kwotę 278.628 zł na ‘wykonanie robót budowlanych wraz z projektem budynku wielorodzinnego o sześciu mieszkaniach przy ul. S. w Z.G. na działkach [...]. W sprawie niniejszej nie budzi żadnych wątpliwości to, że udokumentowane wydatki poczynione przez Krystynę R. w grudniu 1996 r. (...) doprowadziły do tego, że po zmianie w lipcu 1997 r. pierwotnego pozwolenie na budowę na pozwolenia dotyczące budowy budynku wielorodzinnego, w grudniu 1998 r. organ władzy budowlanej, zawiadomiony przez K.R. o zakończeniu robót budowlanych na ww. działkach, mógł potwierdzić fakt wybudowania budynku mieszkalnego z przyłączami i wewnętrznymi instalacjami, to jest budynku charakteryzującego się między innymi tym, że wyodrębnionych jest w nim sześć lokali mieszkalnych (...)”; po szóste – „wobec braku jednoznacznych przepisów o charakterze międzyczasowym w obowiązującej Ordynacji podatkowej za rzecz dyskusyjną może uchodzić to, które z przepisów proceduralnych mogły mieć zastosowanie przy wydawaniu po dniu 1 stycznia 1998 r. decyzji podatkowych, jeżeli odwołanie od pierwotnej decyzji organu pierwszej instancji zostało wniesione przed tym dniem, a postanowieniem organu odwoławczego z dnia 23 marca 1998 r. organ pierwszej instancji został zobowiązany do dokonania tzw. wymiaru uzupełniającego. (...) odpowiedź na to pytanie powinna nawiązywać do treści zawartych w art. 324 § 1 Ord. pod. bądź i art. 335 tej ustawy. (...) pierwsze z odwołań Krystyny R. jako wnie-

sione przed 1 stycznia 1998 r. powinno być rozpoznane z zastosowaniem przepisów kpa, zaś drugie z odwołań (od uzupełniającej decyzji wymiarowej) jako dotyczące decyzji wydanej po 1 stycznia 1998 r. powinno być rozpoznane z zastosowaniem Ordynacji podatkowej. W sytuacji jednak, gdy tak dawniej, jak i obecnie obowiązujące przepisy proceduralne nakazywały organowi odwoławczemu wydanie jednej decyzji, w której ustosunkowałby się do obu odwołań (...) w przepisach Ordynacji podatkowej przyznaje się niekiedy istotnie inne uprawnienia organom drugiej instancji w stosunku do tych uprawnień, jakie przysługiwały organom odwoławczym w sprawach podatkowych pod rządami KPA (por. np. art. 233 § 1 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej). Na te istotne nowe uprawnienia nie powoływał się organ odwoławczy w decyzji, która stała się przedmiotem skargi do NSA w sprawie niniejszej”; po siódme – „Wśród istotnych zarzutów proceduralnych, jakie należy postawić (...) jest brak wyjaśnienia, dlaczego organy orzekające w tej sprawie nie uznały za dowód poniesienia wydatków takich, o których była mowa w art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu z 1996 r., dowodów takich jak trzy wymienione na wstępie niniejszej rewizji nadzwyczajnej dokumenty (...) Okoliczność ta sama w sobie uzasadnia postawienie przedmiotowemu wyrokowi NSA zarzutu obrazy art. 328 § 2 kpc, a poprzedzającym ten wyrok decyzjom obu instancji art. 107 § 3 kpa lub art. 210 § 4 Ord. pod. (...)”; po ósme – na tle art. 174 kpa utrwalone jest stanowisko, „iż powinnością organu podatkowego I instancji, któremu zwrócono akta sprawy w celu dokonania tzw. wymiaru uzupełniającego, jest dokonanie zmiany pierwotnie wydanej przez ów organ decyzji, natomiast powinnością organu odwoławczego, do którego może wpłynąć także odwołanie od decyzji zmieniającej pierwotną decyzję, jest rozpoznanie obu tych odwołań. (...) Za takim ustaleniem jednoznacznie przemawia treść art. 174 zd. 2 kpa (...), a obecnie przemawia treść art. 230 § 3 i § 4 Ord. pod.”, tymczasem „'Konfrontacja' ww. decyzji uzupełniającej Urzędu Skarbowego w Ś. z dnia 17 kwietnia 1998 r. z powołanymi wyżej przepisami prawa (...) zmusza do ustalenia, że (...) owa decyzja nie zawiera w swym rozstrzygnięciu stwierdzenia, iż 'zmienia', a więc czyni niebyłą, wcześniej wydaną decyzję tego organu z dnia 17 listopada 1997 r. (...), jedynie 'wchłania' pierwotną decyzję organu I instancji, co jest niedopuszczalne”; z kolei „'konfrontacja' ww. decyzji organu II instancji z dnia 24 lipca 1998 r. z powołanymi wyżej przepisami prawa (...) zmusza do ustalenia, że (...) nie zawiera koniecznego rozstrzygnięcia co do obu odwołań wniesionych przez Krystynę R.; stwierdza się w niej bowiem, że po rozpatrzeniu odwołań

z dnia 16 grudnia 1997 r. i z dnia 05 maja 1998 r. od decyzji Urzędu Skarbowego w Ś. z dnia 27 listopada 1997 r. (...) i z dnia 17 kwietnia 1998 r. (...) zaskarżoną decyzję utrzymuje się w mocy. (...) nie jest wiadome zatem, (...), którą z dwóch ww. decyzji organu pierwszej instancji organ odwoławczy utrzymał w mocy (...)" ; po dziewiąte – „W świetle przedstawionych danych faktycznych należy przyjąć, że żadna z obu decyzji uznanych przez NSA w Warszawie OZ w Poznaniu za zgodne z prawem nie odznacza się wewnętrzną spójnością, która by upoważniała do stwierdzenia, iż są to akty rzeczywiście rozstrzygające konkretną sprawę co do istoty, a więc akty w rozumieniu art. 104 kpa, czy też art. 207 Ord. pod. Uzasadnia to również zarzut sprzeczności obu ww. decyzji z powołanymi ostatnio przepisami prawa w kontekście odpowiednio art. 107 § 1 kpa i art. 210 § 1 Ord. pod.”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest zasadna. Art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.) stanowił, że od dochodu będącego podstawą obliczenia tego podatku można było między innymi odliczyć także kwoty „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”. Oznaczało to, że podatnik miał prawo odliczenia jedynie tych kwot, co do których mógł w sposób wiarygodny wykazać, że w tym roku podatkowym, w którym dokonuje ich odliczenia: po pierwsze – odliczane kwoty wydatkował na zakup działki z jej przeznaczeniem pod budowę własnego budynku mieszkalnego wielorodzinnego; oraz po drugie – odliczane kwoty wydatkował na budowę własnego budynku mieszkalnego wielorodzinnego, a znajdujące się w nim lokale mieszkalne zamierzał przeznaczyć na wynajem.

Tymczasem, z akt rozpoznawanej sprawy wynika w sposób jednoznaczny i jest poza sporem, że: po pierwsze, aktem notarialnym sporządzonym w dniu 16 grudnia 1996 r. skarżąca – Krystyna R. zakupiła w Z.G. przy ul. S. dwie działki gruntu (działkę [...] o pow. 210 m² oraz działkę [...] o pow. 211 m²) wraz z częściami składowymi w postaci znajdującej się na każdej z obu działek rozpoczętej budowy domu mieszkalnego w zabudowie szeregowej, będących w stanie surowym otwartym (bez dachu). Po drugie, skarżąca – Krystyna R. podpisała „Umowę [...] o wykonanie bu-

dynku wielorodzinnego” z Przedsiębiorstwem Budowlano – Produkcyjnym „R.”. W umowie tej brak jest daty jej zawarcia. Jednakże zarówno numer tej umowy [...], jak i jej treść (w § 1 tej umowy powierzono P.B-P. „R.” jako wykonawcy „roboty budowlane wraz z projektem budynku wielorodzinnego o sześciu mieszkaniach przy ul. S. w Z.G., na działkach [...]”) wskazuje jednoznacznie na to, że została ona zawarta także w dniu 16 grudnia 1996 r. Po trzecie, w powyższej „Umowie [...] o wykonanie budynku wielorodzinnego” ustalono także, iż: a) podjęcie robót budowlanych nastąpi już w dniu 16 grudnia 1996 r., a ich zakończenie nastąpi w dniu 30 listopada 1997 r. (§ 2 tej umowy); oraz b) należność na rzecz wykonawcy zostanie uregulowana w dwóch etapach – 280 tysięcy złotych w terminie do dnia 30 grudnia 1996 r., natomiast rozliczenie końcowe nastąpi po wykonaniu umowy (§ 4 tej umowy). Po czwarte, w dniu 19 grudnia 1996 r., a więc już na trzeci dzień po zakupie przez skarżącą obu działek wraz z budynkami mieszkalnymi w stanie surowym otwartym (bez dachów), P.B-P. „R.”, które na podstawie „Umowy [...] o wykonanie budynku wielorodzinnego” zobowiązało się wykonać roboty budowlane objęte tą umową, przedstawiło skarżącej „Rachunek VAT uproszczony [...]” na łączną kwotę 278.628 zł z tytułu – jak to wynika z „Protokołu Odbioru Wykonanych Elementów” – budowy budynku wielorodzinnego przy ul. S., przy czym jakość wykonanych robót określono została w tym protokole jako „dobra”. Tego samego dnia – 19 grudnia 1996 r. właściciel P.B-P. „R.” pokwitował też pobranie od skarżącej powyższej należności. Po piąte, z wnioskiem o zmianę uprzednio wydanych pozwoleń na budowę z 1991 r., czyli decyzji zatwierdzających projekty obu zakupionych budynków mieszkalnych w zabudowie szeregowej, z których każdy obejmował jeden samodzielny lokal mieszkalny (budynek jednorodzinny) i o wydanie w to miejsce decyzji zezwalającej na budowę jednego wielorodzinnego „budynek mieszkalnego składającego się z dwóch segmentów w zabudowie szeregowej o trzech kondygnacjach nadziemnych, podpiwniczonych (...)”, skarżąca wystąpiła dopiero w dniu 10 lipca 1997 r., a stosowną decyzję zezwalającą na proponowaną zmianę projektu budowlanego tych budynków i jego realizację uzyskała dopiero na podstawie decyzji Urzędu Miejskiego w Z.G. z dnia 23 lipca 1997 r.

W tej sytuacji, Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku stanął na stanowisku, że ani z aktu notarialnego nabycia obu przedmiotowych działek wraz ze znajdującymi się na nich budynkami mieszkalnymi w budowie (w stanie surowym otwartym), ani z pozwoleń na budowę obu tych domów nie wynikało, aby w 1996 r. skarżąca dokonała zakupu działki pod budowę budynku wieloro-

dzinnego (z przeznaczeniem znajdujących się w nim lokali mieszkalnych na wynajem). Wbrew postanowieniom zawartej przez skarżącą „Umowy [...] o wykonanie budynku wielorodzinnego” oraz rozliczeniom dokonany z wykonawcą tej umowy w trzy dni po jej zawarciu, w 1996 r. możliwe było jedynie kontynuowanie rozpoczętych wcześniej prac budowlanych przy zakupionych przez skarżącą dwóch segmentach jednorodzinnych w zabudowie szeregowej. Zresztą, co w tym kontekście warte jest podkreślenia, sama skarżąca wystąpiła przeciw z wnioskiem o zmianę obowiązujących uprzednio dla obu budynków mieszkalnych pozwoleń na budowę dopiero w dniu 10 lipca 1997 r., a decyzję zezwalającą jej na zmianę projektu budowlanego obu rozpoczętych budów na zakupionych działkach i na budowę wielorodzinnego budynku mieszkalnego (z przeznaczeniem lokali mieszkalnych na wynajem) uzyskała w dniu 23 lipca 1997 r. Dlatego Naczelny Sąd Administracyjny trafnie stwierdził, że organy podatkowe – zarówno Urząd Skarbowy w Ś. w decyzji z dnia 17 kwietnia 1998 r., jak i Izba Skarbowa w decyzji z dnia 24 lipca 1998 r. – zasadnie uznały, iż w świetle ustalonych okoliczności faktycznych i prawnych skarżąca nie spełniała wymagań uprawniających ją do skorzystania z ulgi podatkowej przewidzianej w art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w 1996 r. Zgodnie z obowiązującymi wówczas przepisami prawnymi, organy podatkowe słusznie stanęły na stanowisku, że w danym wypadku skarżąca mogła skorzystać jedynie z odliczeń z tytułu wydatków poniesionych na zakup działki gruntowej – zgodnie z zasadami określonymi w art. 26 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.) oraz z tytułu wydatków na budowę budynku mieszkalnego – zgodnie z zasadami określonymi w art. 26 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.). Z powyższego wynika, że art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.) został zastosowany w rozpoznawanej sprawie w sposób prawidłowy. Co więcej, w wypadku przyjęcia w rozpoznawanej sprawie sugerowanej w rewizji nadzwyczajnej, odmiennej interpretacji art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (nota bene, w sposób oczywiście nieuprawniony nawiązującej do obowiązującego od dnia 1 stycznia 1997 r. art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176), można by zasadnie postawić zarzut rażącego naruszenie prawa.

Niezasadne okazały się również pozostałe zarzuty rewizji nadzwyczajnej, dotyczące naruszenia przepisów postępowania. Wbrew wywodom rewizji nadzwyczaj-

nej, z treści uzasadnienia tzw. decyzji uzupełniającej Urzędu Skarbowego w Ś. z dnia 17 kwietnia 1998 r. jednoznacznie wynika, iż dotyczy ona również zmiany uprzedniej decyzji podatkowej z dnia 27 listopada 1997 r. (przedostatni akapit uzasadnienia tej decyzji brzmi, jak następuje: „Należny podatek dochodowy 161.129, 10 zł. Natomiast w decyzji Urzędu z dnia 27 listopada 1997 r. podatek dochodowy określono w wys. 63.160, 50 zł zaniżając w ten sposób należność podatkową o kwotę 97. 968, 60 zł.”). Podobnie, z samej sentencji, a następnie także z treści uzasadnienia decyzji Izby Skarbowej w Z.G. z dnia 24 lipca 1998 r. [...] wynika, że rozstrzygnięcie to dotyczy obu wniesionych wcześniej przez skarżącą odwołań od obu uprzednich decyzji organu pierwszej instancji – z dnia 27 listopada 1997 r. oraz z dnia 17 kwietnia 1998 r. Wreszcie, bezzasadny okazał się również podniesiony w rewizji nadzwyczajnej zarzut naruszenia art. 328 § 2 KPC oraz art. 11 i art. 80 KPA w związku z art. 59 ustawy o NSA, jakoby w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny odmówił mocy dowodowej trzem przedstawionym przez skarżącą dokumentom (chodzi o: „Umowę [...] o wykonanie budynku wielorodzinnego”, „Rachunek VAT uproszczony [...] z dnia 19. 12 1996 r.” oraz wystawione przez wykonawcę robót budowlanych „Pokwitowanie” zapłaty przez skarżącą w dniu 19 grudnia 1996 r. kwoty należności we wskazanym wcześniej rachunku), skoro w uzasadnieniu tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny wyraźnie stwierdził, że: „Wprawdzie skarżąca przedłożyła umowę o wykonanie budynku wielorodzinnego, zawartą z Przedsiębiorstwem Budowlano-Produkcyjnym ‘R.’, jednak w umowie tej brak daty jej zawarcia. Zważywszy przy tym, że pozwolenie na budowę budynku wielorodzinnego skarżąca uzyskała dopiero w lipcu 1997 r., a w dniu nabycia przedmiotowej działki nie były przeznaczone pod budownictwo wielorodzinne, organy podatkowe zasadnie uznały, że brak było podstaw do skorzystania przez skarżącą w 1996 r. z ulgi podatkowej przewidzianej w art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych” – oczywiste jest, że ocena ta dotyczy nie tylko samej umowy, ale w konsekwencji także wystawionego przez wykonawcę w wyniku wykonania pierwszego etapu robót rachunku oraz pokwitowania zapłaty tej należności przez skarżącą.

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.

=====