

# Zbigniew Szonert

---

## Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

---

Palestra 42/5-6(485-486), 222-232

---

1998

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

---

---

Zbigniew Szonert

## ■ Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 listopada 1997 r.,  
sygn. II SA/Łd 1514/97

Zagadnienie prawne:

1. Gdy ustawa przewiduje środki prawne ochrony interesów właścicieli i użytkowników działek objętych projektowanymi planami (zmianami w planach) przyjęcie, że nie mogą być one uwzględnione bo opracowany projekt nie może zostać zmieniony z uwagi na stopień zaawansowania prac związanych z realizacją inwestycji, której projekt dotyczy, narusza prawo.

2. Wymóg rozpatrzenia zarzutów nie jest spełniony, gdy zakłada się niemożność jakichkolwiek zmian w projekcie zmiany planu, a sesja rady gminy służy uzasadnieniu proponowanego wariantu zmiany planu, a nie rozpatrzeniu zarzutów.

Z uzasadnienia wyroku: Właściciele nieruchomości, przewidzianej do częściowego zajęcia w związku z budową obwodnicy, złożyli zarzut nazwany protestem do projektu zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Podnieśli w nim, że realizacja projektu w przedstawionej wersji spowoduje istotne ograniczenie dotychczasowego sposobu korzystania z działki przez ograniczenie możliwości wjazdu i wyjazdu z posesji a wykonanie nasypu tuż przy granicy działki spowoduje zmianę stosunków wodnych oraz pogorszenie walorów estetycznych nieruchomości, a zwłaszcza niedopuszczalny wzrost zanieczyszczeń oraz skażenie terenu nieruchomości spalinami.

Rada Miejska uchwałą w sprawie rozpatrzenia zarzutów niektórych właścicieli gruntów, wniesionych do projektu zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego miasta sporządzonego dla potrzeb obwodnicy miejskiej, na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 15 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz.U. z 1996 r., Nr 13, poz. 74) i art. 24 ust. 3 ustawy z 7 lipca 1997 r. o zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. Nr 89, poz. 415), odrzuciła zarzut w całości.

W uzasadnieniu uchwały wyjaśniono, że problem braku obwodnicy dla przebiegających przez centrum miasta tranzytowych dróg krajowych ma dla miasta znaczenie pierwszoplanowe i odkładanie rozwiązania tego problemu zagraża prawidłowemu rozwojowi miasta.

Znaczny stopień nasycenia centrum miasta substancją budowlaną, zwłaszcza budynkami wielorodzinnymi i użyteczności publicznej nie daje możliwości, bez ogromnych wyburzeń, zastosowania środków służących ograniczeniu uciążliwości odkomunikacyjnych, ani poprawiających bezpieczeństwo ruchu.

Stwierdzono, że wprowadzenie jakichkolwiek zmian wynikających z uwzględnienia złożonych zarzutów zagroziłoby walorom projektu zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego wynikającym z oparcia go o szczegółowy projekt budowlany. Równałoby się to praktycznie odstąpieniu od dokonywania zmiany planu z uwagi na to, że z zarzutów wynika, że ich autorzy są przeciwni jakiegokolwiek ingerencji w ich własność.

Ingerencji tej nie da się uniknąć, by móc zrealizować w pełni ustalenia „projektu zmiany”, tzn. oprócz samej drogi tranzytowej zrealizować też fragmenty przebudowywanego układu komunikacyjnego i infrastrukturę towarzyszącą. A zatem uwzględnienie złożonych zarzutów, choćby w części, nie jest możliwe, jeśli zmiana planu ma być niewadliwa.

Odrzucenie w całości wszystkich złożonych zarzutów przez Radę Miejską było prawnie dopuszczalne w oparciu o kompetencje, jakie daje jej art. 24 ust. 3 ustawy z 7 lipca 1994 r. o zagospodarowaniu przestrzennym oraz w oparciu o art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o samorządzie terytorialnym, stanowiący, że sprawy ładu przestrzennego, gospodarki terenami i ochrony środowiska są zadaniem własnym miasta.

Zainteresowani właściciele nieruchomości zaskarżyli uchwałę Rady Miasta do Naczelnego Sądu Administracyjnego, podnosząc, że wszystkie zarzuty i protesty do projektu zmiany planu zostały w całości odrzucone.

W odpowiedzi na skargę Przewodniczący Rady Miejskiej wniósł o oddalenie skargi, podkreślając, że wybrany wariant zmiany planu minimalizuje granice ingerencji w prawo własności i niezbędny wykup gruntów.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył co następuje:

Przepis art. 18 ustawy z 7 lipca 1994 r. o zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. Nr 89, poz. 415 z późn. zm.) określa szczegółowo procedurę sporządzenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego i wprowadzenia zmian do tego planu. Przestrzeganie etapów stanowienia planu stanowi gwarancję dla podmiotów uczestniczących w postępowaniu planistycznym, że ich wnioski będą rozpatrzone.

Jak wynika z art. 1 ust. 1 powołanej ustawy określa ona nie tylko zakres i sposoby postępowania w sprawach przeznaczenia terenów na określone cele i ustalania zasad ich zagospodarowywania, przyjmując ekorozwój jako podstawę tych działań, ale także określa zasady i tryb

rozwiązywania konfliktów między interesami obywateli, wspólnot samorządowych i państwa w tych sprawach.

Gwarancję ochrony praw osób, których interesy mogą zostać naruszone poprzez uchwalenie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego stanowi ustawowo określony tryb postępowania zapewniający rzeczywistość a nie pozorną możliwość wpływania na rozwiązanie przyjęte w uchwalonym planie.

Istotnie, o uwzględnieniu bądź odrzuceniu zarzutu rozstrzyga ostatecznie rada gminy (art. 24 ust. 3) w drodze uchwały. Ta uchwała ma jednak zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne. Uzasadnienie zaskarżonej uchwały podkreśla racje wspólnoty samorządowej i władz drogowych a nie właścicieli (użytkowników) działek. Jego ustalenia odnoszące się do wyboru tego właśnie, przyjętego wariantu przebiegu obwodnicy mają charakter ogólny. Stwierdza się w nim, że przeanalizowano wiele wariantów a wariant wybrany uznano za optymalny, gdyż omija najbardziej zurbanizowane tereny w mieście i okolicznych gminach a również zapewnia przejęcie ruchu tranzytowego.

W sytuacji, gdy skarżący zarzucają niewłaściwy przebieg obwodnicy, naruszający ich prawa własności, uzasadnienie powinno ustosunkować się do kwestii wyboru wariantu z punktu widzenia właśnie koniecznych ingerencji w prawa własności. Wyjaśnić optymalny charakter wybranego wariantu m.in. poprzez wskazania liczby domów i rodzin, których interesy bezpośrednio naruszy wybrany wariant w stosunku do pozostałych wariantów, przyczyny odrzucenia wariantu, który lokalizowałby obwodnicę na terenach jeszcze mniej zurbanizowanych.

Opracowanie szczegółowego projektu budowlanego w rezultacie doprowadziło do iluzoryczności przyznanych ustawowo uprawnień zainteresowanych podmiotów do uczestniczenia w procesie planistycznym.

Ustalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego kształtują, wraz z innymi przepisami prawa, sposób wykonywania prawa własności nieruchomości. Zgodnie z przepisem art 64 Konstytucji z 7 kwietnia 1997 r., każdy ma prawo do własności. Własność podlega ochronie i może być ograniczona tylko w drodze ustawy. Zobowiązuje to do szczególnie wnikliwego rozpatrywania wszelkich sytuacji, w których ustawa takie ograniczenia dopuszcza.

Z uwagi na to, że zaskarżona uchwała naruszała prawo Sąć stwierdził jej nieważność.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 listopada 1997 r., sygn. I SA/Ka 1284/97

Zagadnienie prawne:

**Wspólnikom spółki cywilnej przysługuje prawo do odliczenia od dochodu darowizny dokonanej z majątku spółki na cele przewidziane**

ne w art. 26 ust. 1 pkt. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 z późn. zm.) proporcjonalnie do ich udziału w zyskach spółki (art. 867 § 1 k.c.).

Z uzasadnienia wyroku: Izba Skarbowa w toku postępowania odwoławczego ustaliła, że akta podatkowe strony skarżącej zawierają kserokopie dowodów dokonania przez spółkę darowizn w 1993 r., przy czym w zeznaniach o osiągniętym dochodzie wspólnicy wykazali dokonanie darowizn w kwotach odpowiadających 1/2 rzeczywistej darowizny spółki.

W oparciu o przepis art. 1 i 8 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych Izba Skarbowa wyjaśniła, że spółka cywilna nie jest podmiotem podatkowym w podatku dochodowym (podmiotami tymi są wyłącznie wspólnicy) i dochody z udziału w tej spółce opodatkowuje się osobno u każdej osoby w stosunku do jej udziału. W związku z tak ukształtowaną pozycją spółki i jej wspólników zaprezentowała pogląd, że w przypadku zawarcia umowy darowizny pomiędzy spółką cywilną jako darczyńcą, a innym podmiotem prawa, wspólnikom spółki cywilnej nie przysługuje prawo do odliczenia na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych od osiągniętych dochodów kwoty przekazanej przez spółkę darowizny, ponieważ stroną umowy jest spółka cywilna, a nie jej wspólnik.

Izba Skarbowa uznała w konsekwencji, że wykazanie w zeznaniu rocznym kwoty darowizny jako podlegającej odliczeniu od dochodu było nieprawidłowe, gdyż darczyńcą była spółka, a nie jej wspólnicy.

Na tej podstawie organ drugiej instancji określił należny podatek dochodowy bez uwzględnienia darowizn wykazanych w zeznaniu.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego na decyzję Izby Skarbowej powołano się między innymi na uchwałę Sądu Najwyższego z 26 stycznia 1996 r., III CZP 111/95. Według tej uchwały spółka prawa cywilnego nie ma zdolności prawnej, także w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, ma natomiast zdolność sądową w postępowaniu przed sądem gospodarczym. Takie rozumienie charakteru prawnego spółki cywilnej oznaczało, że nie może ona być podmiotem praw i obowiązków z zakresu prawa cywilnego i zarówno od strony cywilnoprawnej, jak i skutków podatkowych, oświadczenia w imieniu spółki składają wspólnicy.

Według skarżącego – wobec istniejącej współwłasności łącznej majątku spółki – mógł dokonać skutecznej darowizny zarówno w imieniu własnym, jak i w imieniu drugiego wspólnika.

Naczelný Sąd Administracyjny zważył co następuje.

W rozpoznawanej sprawie bezspornym było to, iż odliczona w 1993 r. od dochodu kwota stanowiła 1/2 darowizny przekazanej

z majątku spółki cywilnej, której współnikiem był skarżący, na cele wymienione w art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416). W tej sytuacji ocena legalności zaskarżonej decyzji sprowadzała się do udzielenia odpowiedzi na pytanie czy i w jakiej wysokości współnikom spółki cywilnej przysługuje prawo do odliczenia od dochodu tak dokonanej darowizny na cele przewidziane w art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy z 16 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych wówczas, gdy w umowie – jako strona (darczyńca) – oznaczona została spółka cywilna. W istocie zatem chodziło o wyjaśnienie czy zdolność prawną tj. zdolność do tego aby być podmiotem praw i obowiązków z zakresu prawa, posiadała spółka czy jej współnicy.

Jeśli chodzi o spółkę cywilną, to sięgając do treści przepisów kodeksu cywilnego (tytuł XXXI art. 860–875), oraz do wypracowanych przez judykaturę i naukę prawa poglądów na jej temat trzeba podkreślić, że choć uznaje się ją za podmiot gospodarczy, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 41, poz. 324 z późn. zm.) – to jednak jest ona nadal organizacją współników i nie posiada własnej osobowości prawnej, która mogłaby być przeciwstawiona podmiotowości prawnej współników. Do współników należy moc decyzyjna, ponieważ „spółka” nie ma wyposażonych w taką moc organów (art. 865 k.c.), oni reprezentują spółkę (art. 866) i – co najważniejsze – nie spółka, jako byt należny do współników, lecz współnicy są wwiązani wprost w stosunki cywilnoprawne spółki. Majątek spółki jest ich współwłasnością łączną i każde zwiększenie lub umniejszenie tego majątku wpływa na przedmiotowy zakres tej współwłasności. Dobrem osobistym jest nazwa (firma) prowadzonego przez nich przedsiębiorstwa. Tylko osoby prawne i osoby fizyczne są podmiotami stosunków cywilnoprawnych i w konsekwencji stronami zawieranych umów. Spółka cywilna nie ma bowiem zdolności prawnej (por. uchwała Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego z 26 stycznia 1996 r., III CZP 111/95, OSNIC 1996, z. 5, poz. 63).

Wprawdzie charakter i przedmiot regulacji norm prawa podatkowego i prawa cywilnego jest różny (choć obowiązek podatkowy często powstaje w wyniku regulacji norm prawa cywilnego), to jednak podobnie jak w prawie cywilnym o zdolności podatkowej rozstrzygają normy prawne (ustawy). Osoby prawa cywilnego (osoby fizyczne i osoby prawne) i inne jednostki organizacyjne są więc podmiotami podatku tylko wówczas, gdy taką podmiotowość określają normy prawa podatkowego. Za rozstrzygające w tym zakresie należy uznać brzmienie art. 1 ust. 1 i art. 2 ust. 2 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn.: Dz.U. z 1993 r., Nr 108

poz. 486 z późn. zm.), wedle których zasady powstania, określania, wykonywania i wygasania zobowiązań podatkowych są regulowane przez ustawy.

Jeśli chodzi o zdolność podatkową spółki cywilnej, to ze względu na brak zdolności cywilnoprawnej oraz z uwagi na brak odpowiedniej regulacji nadającej jej podmiotowość w ustawie z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub w ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, spółka ta nie jest podmiotem tych podatków. Art. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych jako podmioty podatku wymienia wyłącznie osoby fizyczne. Tylko one (a nie założona przez nich spółka cywilna) posiadają zdolność prawną i są stronami czynności prawnych, które są traktowane jako źródło przychodów (art. 10 ustawy) lub ulg (art. 26 ustawy), w następstwie których powstaje przychód oraz dochód będący podstawą opodatkowania.

Wyraźnie mówi o tym art. 8 wspomnianej wyżej ustawy, według którego dochody z udziału w spółce nie będącej osobą prawną (...) opodatkowuje się osobno u każdej osoby w stosunku do jej udziału. Przepis ten nie może być przy tym podstawą do przyjęcia by w ograniczonym zakresie spółka cywilna miała własną zdolność podatkową i do wydania odrębnej decyzji ustalającej jej obroty i dochody.

Trzeba dodać, iż zakresem regulacji tego przepisu są objęte również dochody ze wspólnej własności (innej niż współwłasność łączna istniejąca w ramach spółki cywilnej), wspólnego posiadania lub użytkowania źródła przychodów. Jest on podyktowany faktyczną samodzielnością i odrębnością majątkową poszczególnych wspólnych źródeł przychodów i z tego względu przyjmuje, iż dochodem jest różnica pomiędzy przychodami a kosztami uzyskania przychodów ze wspólnego źródła przychodów (spółka, wspólna własność, wspólne posiadanie i użytkowanie). Dochód ten, obliczony proporcjonalnie do udziału, jest sumowany z dochodami uzyskanymi z innych źródeł i zgodnie z art. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podlega łącznemu opodatkowaniu.

Przewidziane w art. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ulgi podatkowe, w tym prawo do odliczenia kwot darowizn dokonanych na wymienione w ustawie cele (ust. 1, pkt. 1), odlicza się od dochodu ustalonego zgodnie ze wspomnianym wyżej art. 9 ustawy (tj. po zsumowaniu dochodu z poszczególnych źródeł). Odliczenia takiego może jednak dokonać wyłącznie osoba fizyczna, gdyż to ona a nie utworzona spółka cywilna posiada zdolność prawną i uzyskuje dochód.

Odnosząc powyższe uwagi do realiów niniejszej sprawy należy podkreślić, iż w rachunkach dokumentujących darowizny na cele oświa-

towo-wychowawcze i dobroczynne, jako darczyńcę oznaczono spółkę. Jednakże ze względu na przedstawiony już charakter spółki cywilnej, stroną umowy stali się w istocie obaj wspólnicy tej spółki. Darowizn dokonano z majątku wspólnego i podlegały one odliczeniu od dochodu, proporcjonalnie do ich udziału w zyskach. Wspomniana ulga w podatku przysługiwałaby obu wspólnikom także wówczas, gdyby stroną umowy darowizny był tylko jeden ze wspólników. Z treści art. 866 i 865 k.c. wynika bowiem, że w braku odmiennej umowy lub uchwały wspólników każdy wspólnik jest umocowany do reprezentowania spółki w sprawach, które nie przekraczają zwykłych czynności spółki. W pozostałych przypadkach potrzebna jest uprzednia uchwała wspólników; w jej zaś wyniku może zostać określona właściwa reprezentacja spółki – możliwe, że jednoosobowa. Jeśli kwestia reprezentowania spółki nie została w tych aktach szczegółowo uregulowana lub w uchwale przyjęto reprezentację jednoosobową, to w umowach za spółkę mogą występować poszczególni jej wspólnicy. Wówczas to wspólnik spółki cywilnej nie będący uczestnikiem czynności prawnej, która nie przekracza zakresu zwykłych czynności spółki, dokonanej przez drugiego wspólnika staje się stroną tej czynności. Wspólnik ten może w konsekwencji skorzystać z ulgi przewidzianej w art. 26 ust. 1 ustawy; drobne darowizny, dokonane w granicach racjonalnego funkcjonowania objętego wspólnością majątku można bowiem traktować jako czynności z zakresu zwykłego zarządu sprawami spółki.

Z tych względów Sąd uchylił zaskarżoną decyzję.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 czerwca 1997 r., sygn. I SA/Wr 1751/96

Zagadnienia prawne:

**1. Z samego faktu sprzedaży lokalu przez gminę nie wynika, że w ten sposób został spełniony warunek ustawowy umożliwiający odliczenie kwot wydatkowanych na cele mieszkaniowe podatnika ustanowiony przepisem art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 z późn. zm.).**

Warunek, od którego spełnienia uzależnione jest powstanie prawa do korzystania z przedmiotowego odliczenia odnosi się bowiem nie do transakcji handlowej, lecz uzależnia powstanie tego prawa do faktu, że nabywany budynek lub lokal w takim budynku został nowo wybudowany.

**2. Odliczenia przewidziane w art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d cyt. ustawy dotyczą budynków nowo wybudowanych a nie remontowanych, czy też adaptowanych na potrzeby mieszkaniowe (np. adaptowane przez gminę koszary po Armii Radzieckiej).**



Z uzasadnienia wyroku: Podstawą materialnoprawną rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie jest ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r. (Dz.U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 z późn. zm.).

Zgodnie z brzmieniem art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d, wyżej wymienionej ustawy podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych przysługuje odliczenie z tytułu poniesienia w roku podatkowym wydatków na zakup nowo wybudowanego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w takim budynku, wtedy gdy zakup następuje od gminy lub od osób, które wybudowały ten budynek w wykonaniu działalności gospodarczej.

Dokonując interpretacji cytowanego przepisu należy mieć przede wszystkim na względzie tę okoliczność, że z samego faktu sprzedaży lokalu przez gminę nie wynika, że w ten sposób został spełniony warunek ustawowy umożliwiający odliczenie kwot wydatkowanych na cele mieszkaniowe podatnika ustanowiony przepisem art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d wymienionej ustawy.

Warunek, od którego spełnienia uzależnione jest powstanie prawa do korzystania z przedmiotowego odliczenia, odnosi się bowiem nie do transakcji handlowej, lecz uzależnia powstanie tego prawa od faktu, że nabywany budynek lub lokal w takim budynku został nowo wybudowany.

Jednym z celów zwolnienia od podatku nabywców nowo wybudowanych mieszkań przewidzianych powołanym wyżej przepisem ustawy z 26 lipca 1991 r. była stymulacja budownictwa mieszkaniowego, a zatem wyraźne zwiększenie liczby mieszkań stojących do dyspozycji nabywców, a także zachęcanie podmiotów gospodarczych do podejmowania się budownictwa mieszkaniowego w ramach prowadzonej przez nie działalności gospodarczej. Wskazuje na to wyraźnie okoliczność, iż zwolnienie dotyczyło tylko nowo wybudowanych mieszkań, nie zaś znajdujących się na rynku mieszkań wybudowanych dawniej, obecnie zaś wykupywanych. Można więc stwierdzić, że w tym zakresie cel ustawodawcy jawił się jako wyraźnie określony. Zatem skarżący, aby mógł skorzystać z przysługującej mu ulgi podatkowej z tytułu nabycia nowo wybudowanego budynku musi wykazać przed organami podatkowymi, że faktycznie nabył lokal mieszkalny nowo wybudowany, oczywiście przy spełnieniu dalszych warunków, od których uzależniona jest rozpoznawana w sprawie ulga podatkowa.

Z zebranego w sprawie materiału dowodowego wynika, iż skarżący zakupił lokal mieszkalny w wyremontowanym budynku mieszkalnym. Trudno zaś uznać określenie „budynek czy lokal mieszkalny wyremontowany” za tożsame z określeniem „budynek czy lokalu nowo wybudowanego”.

Wyłączenie dochodu z opodatkowania może nastąpić tylko w sytuacjach wyraźnie określonych w cyt. wyżej ustawie, a zatem wykluczone jest stosowanie wykładni rozszerzającej, zmierzającej do objęcia przedmiotowym odliczeniem także budynków remontowanych, adaptowanych na potrzeby mieszkaniowe. W tej sytuacji gramatyczna wykładnia przepisu art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych prowadzi do wniosku, iż podatnik aby skorzystać z możliwości dokonania przewidzianego w tym przepisie odliczenia powinien ponieść wydatek na zakup lokalu mieszkalnego w nowo wybudowanym budynku a nie w budynku remontowanym.

Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę na decyzję Izby Skarbowej w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 listopada 1997 r., sygn. akt 1824/96

Zagadnienie prawne:

Jeżeli spółka w chwili dokonywania zakupów towarów przeznaczonych do prowadzenia jej własnej działalności gospodarczej poniosła określone wydatki związane z zakupem i wydatki te podlegały zgodnie z zasadą wynikającą z art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r., Nr 106, poz. 482 z późn. zm.) zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, to brak jest dostatecznych podstaw do uznania, że spółka utraciła później, z chwilą przekazania nabytych towarów jako aport do nowej spółki, prawo do odpisanych wcześniej kosztów.

Z uzasadnienia wyroku: Przedmiotem sporu w rozpoznawanej sprawie jest kwestia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów przez skarżącą spółkę wydatków różnych (koszty transportu, załadunku, wyładunku itp.) związanych z zakupem towarów, przekazanych później jako aport do nowo utworzonej spółki.

Organy podatkowe dokonując wyłączenia powyższych wydatków z kosztów skarżącej spółki i ustalenia ich w drodze szacunkowej powoływały się wyłącznie na przepis art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. Dz.U. z 1993 r., Nr 106, poz. 482 ze zm.), zgodnie z którym nie stanowią kosztów uzyskania przychodów poniesione przez podatnika wydatki na objęcie jego udziałów m.in. w spółce, z tym, że tego rodzaju wydatki stanowią koszt uzyskania przy ustalaniu dochodu do opodatkowania ze sprzedaży udziału w spółce. Jednakże należy zgodzić się z poglądem strony skarżącej, iż powyższe unormowanie art. 16 ust. 1 pkt 8 cytowanej ustawy nie dotyczy bezpośrednio wydatków, będących przed-

miotem sporu, albowiem odnosi się ono do wartości udziału wniesionego do nowej spółki.

Stanowisko podatkowych organów orzekających mogłoby być uznane za uzasadnione jedynie w przypadku, gdyby nabycie towarów przekazanych następnie jako aport do nowej spółki zostało dokonane w celu wniesienia tych towarów do nowej spółki w formie wkładu pieniężnego.

Wówczas należałoby przyjąć, że zarówno wartość towaru, nabytego w celu przekazania do spółki w formie aportu jak również koszty towarzyszące takiemu zakupowi nie stanowią kosztów uzyskania przychodów z podstawowej działalności gospodarczej podatnika, lecz mogą być uznane jedynie za koszt uzyskania przychodów ze sprzedaży udziałów w spółce, objętych za wniesiony aport.

Natomiast w rozpoznawanej sprawie organy podatkowe przy podejmowaniu swoich decyzji całkowicie pominęły powyższe rozróżnienie kosztów, utożsamiając wydatki związane z zakupem towarów z wartością tych towarów, przekazanych jako aport.

Strona skarżąca w zasadzie od początku postępowania przedstawiała, że wniesione do nowej spółki w formie aportu towary były nabywane przez spółkę w celu prowadzenia własnej działalności gospodarczej, bez zamiaru przekazania ich do nowej spółki. W powyższym zakresie strona skarżąca przedstawiła szereg dowodów, iż były to towary, nabywane w latach poprzedzających utworzenie nowej spółki, a szereg tych towarów zostało nabytych jeszcze przed dniem wejścia w życie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i figurowały one na tzw. stanie magazynowym spółki.

Z powyższych względów przyjęcie przez organy podatkowe, iż wydatki związane z nabyciem wszystkich towarów przekazanych jako aport do nowej spółki podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania spółki nie znajduje dostatecznego uzasadnienia prawnego.

Zgodnie z ogólną zasadą, określoną w art. 15 ust. 1 cytowanej ustawy kosztami uzyskania przychodów są wydatki poniesione w celu uzyskania przychodów z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy.

Jednocześnie przepisy nie wymagają wykazania, iż konkretny przychód jest skutkiem poniesienia określonego wydatku, ani też nie stawiają wymogu, aby każdy poniesiony wydatek, związany z działalnością gospodarczą przyniósł określony dochód. W związku z powyższym, jeżeli spółka w chwili dokonywania zakupów towarów przeznaczonych do prowadzenia jej własnej działalności gospodarczej poniosła określone wydatki związane z zakupem i wydatki te podlegały zgodnie z zasadą wynikającą z art. 15 ust. 1 cyt. ustawy zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, to brak jest dostatecznych podstaw do

uznania, że spółka utraciła później, z chwilą przekazania nabytych towarów jako aport do nowej spółki, prawo do odpisanych wcześniej kosztów.

Rozpoznając sprawę Sąd nie podzielił jednak poglądu strony skarżącej, iż przepis art. 16 ust. 1 pkt 8 cyt. ustawy w okresie do 1996 r. dotyczył jedynie wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie przez podatnika udziałów pieniężnych w spółkach. Należy uznać, że użyte w tym przepisie sformułowanie „objęcie” udziałów dotyczy również wydatków, stanowiących wartość wniesionych wkładów niepieniężnych (aportów).

Powołaną przez stronę skarżącą zmiana omawianej ustawy przez dodanie art. 16 ust. 1 pkt 8a (ustawa zmieniająca z 13 października 1995 r. – Dz.U. Nr 142, poz. 704), wprowadzającego pojęcie „wkładu niepieniężnego” należy uznać za uzupełnienie przepisów ustawy, przy czym unormowanie nowego przepisu dotyczy kwestii prawidłowego ustalenia wysokości kosztów nabycia wkładów rzeczowych, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów w przypadku zbycia takich udziałów.

Mając na uwadze brak właściwego ustalenia i rozpatrzenia przez organy orzekające stanu faktycznego i prawnego sprawy Sąd uchylił zaskarżoną decyzję.