

# Zbigniew Szonert

---

## Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

---

Palestra 46/5-6(533-534), 174-184

---

2002

Artykuł został 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 Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego  
z 19 listopada 2001 r. sygn. akt FSA 3/01

Zagadnienie prawne:

**Odmowa sądu administracyjnego zastosowania w sprawie aktu wykonawczego, ze względu na jego niezgodność z ustawą, stanowi ocenę prawną, o której mowa w art. 30 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), w związku z czym ocena ta wiąże także organ, którego działanie lub bezczynność była przedmiotem zaskarżenia.**

Z uzasadnienia wyroku: Urząd Skarbowy w G. decyzją z 28 grudnia 1999 r. (...), wydaną na podstawie art. 207 i art. 21 § 3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), oraz art. 10 ust. 2 i art. 27 ust. 6 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), dalej w skrócie: ustawa z 8 stycznia 1993 r., określił „B” S.A. w G. – nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym oraz ustalił dodatkowe zobowiązania podatkowe. Z uzasadnienia powyższej decyzji wynika, że „B” S.A. zajmie się budową domów mieszkalnych na własnych gruntach w celu dalszej ich odsprzedaży oraz świadczy usługi budowlane. W wyniku kontroli Urząd Skarbowy stwierdził, że „B” S.A. w okresie od stycznia do maja 1999 r. dokonywała sprzedaży lokali mieszkalnych wraz z miejscami garażowymi stosując stawkę „0” procent podatku VAT. W ocenie Urzędu Skarbowego, zgodnie z § 67 ust. 1 pkt 5 w związku z § 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 156, poz. 1024) stawka „0” procent mogła

być zastosowana wyłącznie do sprzedaży lokali mieszkalnych. Zdaniem organu pierwszej instancji, sprzedaż garaży powinna następować z zastosowaniem stawki 22 procent podatku VAT, gdyż nie służą one zaspokojeniu potrzeb mieszkalnych i nie są przeznaczone na stały pobyt ludzi. Garaże nie mogą być też zakwalifikowane do pomieszczeń pomocniczych lokalu mieszkalnego. Według Urzędu, garaże znajdujące się w obiekcie budownictwa mieszkaniowego są lokalami użytkowymi i dlatego, zgodnie z art. 51 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy z 8 stycznia 1993 r., przy ich sprzedaży należy stosować 22 procentową stawkę podatkową. Przy ustaleniu wartości miejsc garażowych przyjęto procentowy udział kosztów poszczególnych miejsc w całkowitej cenie poszczególnych mieszkań uznając, że wyszczególnienie w rachunkach uproszczonych, wystawionych nabywcom mieszkań, odrębnej pozycji „grunt” jest błędne, bowiem przedmiotem nabycia nie była część działki lecz udział we współwłasności nieruchomości.

Spółka „B” w G. w odwołaniu od tej decyzji domagała się jej uchylecia podnosząc, że garaż jest częścią składową mieszkania, o czym świadczy fakt, że w umowie zagwarantowano, iż nie może być w przyszłości przedmiotem odrębnej sprzedaży. W odwołaniu podniesiono także zarzut wydania decyzji na podstawie powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r., wydanego z przekroczeniem upoważnienia zawartego w art. 50 ustawy z 28 stycznia 1993 r. Zgodnie z tym przepisem, Minister Finansów był upoważniony do ustalenia listy towarów i usług objętych stawką „0” procent. Nie był natomiast uprawniony do zdefiniowania pojęcia „lokal mieszkalny”. Według odwołującej się Spółki, przy definiowaniu tego pojęcia należy opierać się na określeniach zawartych w przepisach ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U. Nr 85, poz. 388), które jednoznacznie wskazują na możliwość uznania pomieszczeń garażowych za część lokalu mieszkalnego.

W odwołaniu podniesiono ponadto, że zniesienie podziału wpłat dokonanego przez „B” S.A. na zakup gruntu i lokalu mieszkalnego pozostaje w sprzeczności z art. 4 ust. 1 ustawy o VAT.

Izba Skarbowa w W. po rozpatrzeniu odwołania decyzją z 7 kwietnia 2000 r. wydaną na podstawie art. 10 ust. 2 i art. 27 ust. 6 ustawy z 8 stycznia 1993 r. oraz art. 233 § 1 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), utrzymała w mocy decyzję organu podatkowego I instancji.

Organ odwoławczy w uzasadnieniu decyzji stwierdził, że definicja pojęcia „lokalu mieszkalnego” na potrzeby podatku VAT zawarta została w § 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Nie ma zatem podstaw do stosowania art. 2 ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali. Zdaniem organu odwoławczego, przy interpretacji wykładni pojęcia „lokal mieszkalny”, ujętego w ustawie o VAT, uzasadnione jest posłużenie się definicjami zawartymi w rozporządzeniu Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać

budynki i ich usytuowanie (Dz.U. z 1999 r. Nr 15, poz. 140), odnoszącymi się do pomieszczeń mieszkalnych i pomieszczeń pomocniczych. W świetle tych definicji garaże nie stanowią części lokalu mieszkalnego, zatem nie mogą być objęte „0” procentową stawką podatku VAT. O sposobie kwalifikowania miejsc postojowych w garażu nie może też decydować treść zawartych umów sprzedaży.

Izba Skarbowa podzieliła też stanowisko Urzędu Skarbowego co do tego, że do wyliczenia ułamkowej części wpłaty przypadającej na garaż i do ustalenia wartości miejsc postojowych należy uwzględnić całość wpłat dokonanych przez nabywców, jako ratę za mieszkanie, także tę część, która została ujęta jako wpłata za zakup gruntu z uwagi na to, że przedmiotem umowy kupna sprzedaży były lokale mieszkalne i związane z tymi lokalami udziały we współwłasności nieruchomości i częściach wspólnych budynków. Poszczególni nabywcy nie nabywali części działki (gruntu), ale udział we współwłasności nieruchomości, który to udział jest prawem właściciela związanym z własnością lokalu (art. 3 ust. 2 ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali). Udział we współwłasności nieruchomości gruntowej oznacza to, iż nie można być właścicielem lokalu nie będąc współwłaścicielem nieruchomości, a zatem nie można kupić lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną własność nie kupując udziału we współwłasności części wspólnych budynków i gruntu pod tym budynkiem.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego, Spółka „B.” wniosła o uchylenie decyzji organów podatkowych obu instancji, podnosząc zarzut naruszenia prawa materialnego, a w szczególności art. 4, art. 50–51 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy z 8 stycznia 1993 r. oraz naruszenia prawa procesowego, tj. art. 187, art. 210 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, przez niewyjaśnienie wszystkich okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy oraz przez brak pełnego uzasadnienia faktycznego i prawnego.

W skardze, powołano argumentację podaną w odwołaniu. Izba Skarbowa w W. w odpowiedzi na skargę wniosła o jej oddalenie podtrzymując stanowisko zaprezentowane w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.

Rozpoznając skargę skład orzekający NSA na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), wystąpił do Prezesa tego sądu o jej rozpatrzenie przez skład siedmiu sędziów z uwagi na występujące w sprawie istotne wątpliwości prawne.

Naczelný Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Wskazane w postanowieniu składu orzekającego NSA wątpliwości prawne uzasadniają rozpoznanie sprawy przez skład siedmiu sędziów. W postanowieniu słusznie podkreślono, że przy ocenie legalności zaskarżonej decyzji istotne znaczenie ma ustalenie znaczenia określenia „lokal mieszkalny”, które w ustawach podatkowych nie zostało zdefiniowane. Definicja tego określenia podana w § 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 156 poz. 1024 ze zm.) nie może być uznana za regulację wyjaśniającą tę

kwestię z uwagi na podniesione w postanowieniu zastrzeżenia dotyczące konstytucyjności tego przepisu. Wspomniane zastrzeżenia należy zaliczyć również do istotnych wątpliwości prawnych.

Przechodząc do rozważań odnoszących się do zarzutów skargi i podniesionych w niej wątpliwości prawnych w pierwszej kolejności należy przeprowadzić analizę problematyki związanej z konstytucyjnością § 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r., a więc przepisu przyjętego obok innych unormowań za podstawę prawną zaskarżonej decyzji.

Powołane rozporządzenie Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. wydane zostało w oparciu o szereg upoważnień sformułowanych w odpowiednich przepisach ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Jednym z wymienionych ostatnio przepisów ustawy z 8 stycznia 1993 r., był art. 50, który w brzmieniu obowiązującym w 1997 r. upoważnił Ministra Finansów do ustalenia listy towarów i usług, do których stosuje się stawkę podatkową „0” procent. Minister Finansów na podstawie powyższego przepisu w rozporządzeniu z 15 grudnia 1997 r. ustanowił m.in. przepis § 67 ust. 1 pkt 5, przewidujący stosowanie stawki podatkowej „0” procent do „Sprzedaży lokali mieszkalnych przez podatników prowadzących działalność gospodarczą w zakresie budownictwa mieszkaniowego lub usług mieszkaniowych”. Jednocześnie w § 1 rozporządzenia, zawierającym m.in. wyjaśnienie używanych w nim pojęć, wprowadzono pkt 12 ustalający, że ilekroć w rozporządzeniu mowa jest o: „lokalu mieszkalnym – rozumie się przez to część budynku mieszkalnego wielorodzinnego, stanowiącego wydzieloną trwałą ścianami w obrębie budynku izbę lub zespół izb, przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokojeniu ich potrzeb mieszkalnych, z wyłączeniem lokali mieszkalnych w domach bliźniaczych oraz w domach jednorodzinnych wolno stojących”.

Z treści § 1 powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r., a w szczególności ze zwrotu „(...) ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o: (...) „użytego w tym przepisie oraz z przytoczonego wyżej jego pkt. 12” [lokal mieszkalny – rozumie się (...) ] wynika, że przytoczona definicja odnosi się także do „lokali mieszkalnych”, o których mowa w § 67 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia. Stosowanie więc § 67 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia następuje zawsze w związku z § 1 pkt 12 tego aktu. W ten sposób nastąpiło „uzupełnienie” § 67 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia przez § 1 pkt 12, które spowodowało uzależnienie stosowania stawki podatkowej „0” procent od warunków określonych w ostatnio przytoczonym przepisie rozporządzenia. W rezultacie wprowadzenia przedstawionych wyżej unormowań normatywna treść § 67 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia „uzupełniona” § 1 pkt 12 wymienionego aktu, wykracza poza materię określoną w upoważnieniu ustawowym, sformułowanym w art. 50 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Jak już wspomniano, upoważnienie zawarte w art. 50 ustawy z 8 stycznia 1993 r. uprawniło Ministra Finansów jedynie do ustalenia listy towarów i usług, do których stosuje się stawkę podatkową „0” procent. Wymieniony przepis

nie zawierał natomiast postanowień dotyczących określenia w drodze rozporządzenia warunków, których dopełnienie stanowi podstawę do zastosowania wspomnianej stawki. Skoro więc wspomniana materia nie została przekazana do unormowania w drodze rozporządzenia, to ujęcie jej w § 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. w zakresie, w jakim przepis ten odnosi się do § 67 ust. 1 pkt 5 tego rozporządzenia, nastąpiło bez niezbędnej do tego podstawy ustawowej. Powyższe oznacza, że § 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. we wskazanym wyżej zakresie jest niezgodny z art. 50 ustawy z 8 stycznia 1993 r.

Niezgodność rozporządzenia z ustawą powoduje między innymi to, że dotknięty taką wadą akt normatywny nie może stanowić podstawy prawnej decyzji podatkowej.

Stosownie do art. 178 ust. 1 Konstytucji RP „Sędziowie w sprawowaniu swego urzędu są niezawisli i podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom”. Powszechnie jest stanowisko, że treść przytoczonego przepisu jednoznacznie wskazuje, że sądy są uprawnione do odmowy zastosowania w rozpoznawanej sprawie przepisu aktu wykonawczego niezgodnego z ustawą. Naczelny Sąd Administracyjny korzystając z tego uprawnienia odmawia zastosowania w rozpoznawanej sprawie § 1 pkt 12 powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. w zakresie w jakim przepis ten odnosi się do § 67 ust. 1 pkt 5 tego rozporządzenia. Podkreślenia przy tym wymaga, że odmowa stosowania wymienionego przepisu w rozpoznawanej sprawie dotyczy nie tylko postępowania sądownoadministracyjnego, lecz także postępowania przed organami podatkowymi, które w związku z treścią niniejszego wyroku będą ponownie ją rozpatrywały. Odmowa sądu administracyjnego zastosowania w sprawie aktu wykonawczego, ze względu na jego niezgodność z ustawą, stanowi ocenę prawną, o której mowa w art. 30 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, w związku z czym ocena ta wiąże także organ, którego działanie lub bezczynność była przedmiotem zaskarżenia. Organy podatkowe rozpoznające ponownie sprawę muszą zatem w ślad za sądem przyjąć, że § 1 pkt 12 powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. nie obowiązuje.

W związku z odmową stosowania w sprawie § 1 pkt 12 wymienionego ostatnio rozporządzenia z 15 grudnia 1997 r. zadaniem organów podatkowych rozpoznających sprawę będzie m.in. ustalenie treści pojęcia „lokal mieszkalny”, występującego w § 67 ust. 1 pkt 5 tego aktu. Przystępując do związanych z tym czynności i rozważań wymienione organy powinny wykazać szczególną staranność, przejawiającą się zwłaszcza wszechstronnością analizy wyjaśnianego pojęcia. Pamiętając więc o tym, że punktem wyjścia wykładni prawa jest tekst aktu normatywnego nie można w tym wypadku ograniczyć się do analizy treści wyjaśnianego przepisu i poddania jej jedynie wykładni gramatycznej. Wyjaśniane pojęcie nie należy w tym ujęciu do języka potocznego, w związku z czym dyrektywy tej wykładni, związane głównie ze słownictwem i składnią mogą nie doprowadzić do zadawalających rezultatów.

Dlatego niezbędne będzie zastosowanie również innych metod wykładni, zwłaszcza systemowej zewnętrznej. Ta ostatnia wykładnia może wskazywać na potrzebę sięgnięcia do ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U. Nr 85, poz. 388 ze zm.), która zawiera przepisy definiujące dla jej potrzeb wyjaśniane pojęcie. Zdaniem sądu, kwestia możliwości odpowiedniego stosowania tych przepisów w rozpoznawanej sprawie wymaga wnikliwego rozważania. Przed przystąpieniem do powyższych rozważań należy dokonać dodatkowych ustaleń faktycznych.

W świetle materiału zgromadzonego w sprawie, jednoznacznie wskazującego na to, że strona skarżąca zobowiązała się do ustanowienia własności lokali mieszkalnych na rzecz osób fizycznych, które dokonały ratałnych wpłat na poczet ceny nabycia lokali mieszkalnych, dotychczasowe ustalenia organów podatkowych ocenić należy jako niewystarczające do stwierdzenia, czy przedmiotem sprzedaży były lokale mieszkalne wraz z ich częściami składowymi w postaci garaży będącymi pomieszczeniami przynależnymi, w rozumieniu art. 2 ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, czy też nabywcy lokali mieszkalnych, nabyli prawo majątkowe w postaci prawa używania części pomieszczenia wspólnego, na co wskazywać mogą postanowienia (późniejszej) umowy o ustanowieniu własności lokali przedłożone przez stronę skarżącą w uzupełnieniu skargi.

Zachodzi więc potrzeba dokonania w tym zakresie stosownych ustaleń, gdyż dopiero one pozwolą na stwierdzenie, czy w rozpoznawanej sprawie występuje przedmiot podlegający opodatkowaniu. Oczywiście jest, że tylko w wypadku stwierdzenia, iż ów przedmiot występuje, konieczne będzie rozważanie w sprawie problematyki związanej ze stosowaniem odpowiedniej stawki podatku od towarów i usług.

Z tych powodów, stosownie do art. 22 ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 1 i 3, art. 29 oraz art. 55 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym orzeczono o uchyleniu zaskarżonej decyzji.

Wyrok Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego  
z 17 grudnia 2001 r. sygn. akt FSA 4/01

Zagadnienie prawne:

**Umowa renty bez wynagrodzenia, która nie została zawarta zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego nie może być uznana za rentę wymienioną 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 ze zm.).**

Z uzasadnienia wyroku: Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejskowy w Ł., postanowieniem z 19 lipca 2001 r., w sprawie ze skargi Krystyny i Zdzisława W. na decyzję Izby Skarbowej w Ł. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych, na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), wystąpił do prezesa tego sądu o rozpoznanie sprawy przez skład siedmiu sędziów ze względu na występujące w

niej istotne wątpliwości prawne dotyczące sposobu pojmowania renty na tle 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 ze zm.).

Wątpliwości te powstały na tle następującego stanu faktycznego sprawy.

W dniu 18 grudnia 1997 r. Krystyna W. zawarła dwie umowy renty: jedną z Heleną W. a drugą z Wandą S. Na mocy tych umów zobowiązała się do wypłacenia każdej z wymienionych osób „(...) renty nieodpłatnej w kwocie 15 000 zł, jednorazowo, do 30 grudnia każdego roku”. W umowach ustalono, że „Renta wypłacana będzie przez okres 5 lat, tj. od 1997 do 2002 r.”. We wspólnym zeznaniu rocznym za 1997 r. złożonym przez małżonków Krystynę i Zdzisława W. kwota 30 000 zł z tytułu wymienionych rent została odliczona od dochodu.

Urząd Skarbowy w K. uznał to odliczenie za bezpodstawne i decyzją z 19 października 1998 r. określił małżonkom W. podatek dochodowy za 1997 r. w kwocie 18 059,70 zł oraz zaległość podatkową w tym podatku w kwocie 9 600 zł wraz z odsetkami za zwłokę. Organ podatkowy uznał, że skoro świadczenie wynikające z wymienionych umów nie zostało spełnione do końca 1997 r., a oświadczenie osoby ustanawiającej rentę nieodpłatną nie zostało złożone w formie aktu notarialnego, to czynność taka dla celów podatkowych, z uwagi na treść art. 890 k.c., nie może być uznana za ważną.

Izba Skarbowa w Ł., po rozpatrzeniu odwołania Krystyny i Zdzisława W., decyzją z 22 marca 1999 r. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. Organ odwoławczy uznał, że „Przedstawione umowy renty, zawierają jeden przedział czasowy a nie kilka okresów, obejmuje on bowiem okres od grudnia 1997 r. do grudnia 2002 r., z wypłatą 6 rat – są więc świadczeniem jednorazowym, składającym się z czynności faktycznych, nie mających charakteru trwałego”. Izba Skarbowa wskazała, że w 1997 r. dokonano jednorazowej wypłaty raty w wysokości 30 000 zł. Suma zatem rat wypłaconych w 1997 r. jest niższa od wartości całego świadczenia (czas trwania umowy wykracza poza 1997 r.), co przy braku formy aktu notarialnego (art. 906 § 2 w zw. z art. 890 k.c.) wyłącza możliwość skorzystania z ulgi podatkowej, gdyż świadczenie nie zostało wykonane.

Małżonkowie Krystyna i Zdzisław W. w skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego wnieśli o uchylenie decyzji Izby Skarbowej z 22 marca 1999 r. Zdaniem skarżących, stanowisko organu odwoławczego kwestionujące okresowość świadczeń rentowych narusza art. 903 k.c. Według skargi, do ustanowienia renty nie ma zastosowania art. 890 k.c., dotyczący formy wymaganej od oświadczenia darczyńcy; art. 906 § 2 k.c. odwołuje się do umowy darowizny w tej części, w której dotyczy ona wykonania stosunku cywilnoprawnego, a nie jej ustanowienia.

Izba Skarbowa w Ł. w odpowiedzi na skargę wniosła o jej oddalenie, podtrzymując argumentację podaną w motywach zaskarżonej decyzji.

Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego, rozpatrując skargę, powziął wspomniane na wstępie wątpliwości prawne, które sprowadziły się w istocie do tego, czy w wypadku wypłacenia, w wykonaniu umowy renty, w danym roku



podatkowym tylko jednego świadczenia, zapłacona kwota podlega odliczeniu od dochodu na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu tego przepisu obowiązującym w 1997 r.

W powołanym na wstępie postanowieniu potrzebę rozpoznania skargi przez skład siedmiu sędziów uzasadniono w szczególności rozbieżnością poglądów jaka w podanej wyżej kwestii wystąpiła w orzecznictwie sądowym. Wskazano, że Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 29 czerwca 1999 r., I SA/Wr 591/99 (Prawo Gospodarcze 2000, nr 5, s. 37), wydanym na tle podobnego stanu faktycznego (renta została również ustanowiona bez zachowania formy aktu notarialnego na okres kilku lat i była płatna jeden raz w każdym roku) uznał, że spełnienie jednego świadczenia w danym roku podatkowym czyni to świadczenie ważnym, lecz jest niewystarczające do uznania, że pomiędzy stronami został zawiany zobowiązaniowy stosunek renty w rozumieniu art. 903 k.c. i art. 26 ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Według wyroku, w przypadku braku formy aktu notarialnego umowy renty, odliczenie od podatku wydatkowanych na jej podstawie kwot może nastąpić w razie spełnienia szeregu świadczeń okresowych, które konwalidują tę umowę „w wykonanym zakresie”, nadając jej wszystkie istotne elementy renty, a nie innej umowy.

Przyjmuje się również, że umowa, która nie ma cech renty w rozumieniu prawa cywilnego, nie może być uznana za umowę renty na gruncie prawa podatkowego i w związku z tym nie może stanowić podstawy do stosowania art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. W postanowieniu zaznaczono, że Sąd Najwyższy rozpatrywał rewizję nadzwyczajną od tego wyroku, jednakże będąc związany jej granicami, nie rozważał tego, czy jednorazowe świadczenie (w roku podatkowym) mogło być uwzględnione jako wynikające z renty, do której istoty należy okresowość świadczeń (por. wyrok Sądu Najwyższego z 13 grudnia 2000 r. III RN 28/00 – ONSAPU 2001, nr 13, poz. 423).

Skład orzekający wskazał następnie, że zbliżone stanowisko, jednak na tle innego stanu faktycznego, Naczelny Sąd Administracyjny zajął w wyroku z 28 listopada 2000 r. I SA/Łd 991/00 (dotychczas niepubl.). W wyroku tym wyjaśniono, że skoro w roku podatkowym, zgodnie z zawartą umową renty, miało miejsce tylko jedno świadczenie pieniężne na rzecz uprawnionego, to nie było ono trwałym ciężarem renty. Sąd wskazał, że „Jeżeli umowa renty cywilnej została zawarta na okres dłuższy aniżeli jeden rok podatkowy i z tytułu jej umówionego wykonania w roku podatkowym zostało spełnione jednorazowe świadczenie pieniężne, zapłacona kwota nie stanowi w tym roku podatkowym wykonania renty uprawniającego do odliczenia od dochodu”. Samoobliczenie i wymiar podatku obejmuje bowiem rok podatkowy, uwzględnia i ocenia rzeczywiste przychody, koszty, dochody, odliczenia od dochodów danego konkretnego roku podatkowego.

W postanowieniu zwrócono także uwagę, że w orzecznictwie Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjmuje się, iż nie można doszu-

kiwać się innego znaczenia umowy renty niż wynikające z prawa cywilnego (por. np. wyrok Sądu Najwyższego z 3 lutego 2000 r., III RN 129/99 – OSNAPU 2000, nr 8, poz. 296). Istotną cechą umowy renty jest okresowość spełnionych przez ustanawiającego rentę świadczeń. Świadczenia okresowe są to czynności powtarzające się cyklicznie w określonych odstępach czasu. Wymóg okresowości jest niewątpliwie spełniony także w wypadku umowy renty zawartej na okres wieloletni, przewidującej wypłatę świadczeń rentowych raz do roku; przepisy prawa cywilnego nie ograniczają stron w ustalaniu okresów płatności renty, jedynie art. 904 k.c. stanowi o terminach płatności w sytuacji, gdy w ogóle nie oznaczono terminów płatności. Zasadny jest zatem pogląd, że renta roczna jest również rentą w rozumieniu art. 903 k.c. Tak więc nawet jedno świadczenie wypłacone w danym roku podatkowym w wykonaniu umowy renty nie traci charakteru renty.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje:

Zagadnieniem wstępnym, które wymaga rozważenia, jest ustalenie, czy w rozpatrywanej sprawie, przekazanej do rozpoznania przez Naczelny Sąd Administracyjny w składzie trzyosobowym, występują przesłanki określone w art. 49 ust. 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.).

W dotychczasowym orzecznictwie sądownoadministracyjnym utrwalił się pogląd, że zastosowanie procedury przewidzianej w tym przepisie uzasadnione jest wówczas, gdy w sprawie wystąpią istotne wątpliwości prawne, których charakter oraz ścisły związek z okolicznościami sprawy wymaga ich rozważenia na tle wymienionych okoliczności (por. wyroki składu siedmiu sędziów NSA z 2 marca 1998 r. FSA 1/98 – ONSA 1998, Nr 3, poz. 72; z 15 listopada 1999 r. FSA 1/99 – ONSA 2000, Nr 2, poz. 45 i z 25 września 2000 r. FSA 1/00 – ONSA 2001, Nr 1, poz. 1).

W rozpatrywanej sprawie, z powodu rozbieżności w orzecznictwie sądowym co do wykładni 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 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym w 1997 r., i konieczności ustalenia znaczenia określenia „renta”, użytego w tym przepisie, zachodzą uzasadnione wątpliwości prawne. Z treści obszernych motywów postanowienia o przekazaniu sprawy do rozpoznania powiększonemu składowi wynika, że wyjaśnienie przedstawionych zagadnień prawnych jest niezbędne do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy.

W myśl art. 26 ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy z 26 lipca 1991 r. podstawę obliczenia podatku, z zastrzeżeniem art. 24 ust. 3 i art. 28–30, nie mającym znaczenia w rozpoznawanej sprawie, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 9, art. 24 ust. 1 i 2 lub art. 25, po odliczeniu „(...) rent i innych trwałych ciężarów opartych na tytule prawnym, nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów, oraz alimentów, z wyjątkiem alimentów na rzecz dzieci, w wysokości ustalonej wyrokiem alimentacyjnym”. Z treści zaskarżonej decyzji oraz z zarzutów i wywodów skargi wynika, że w rozpoznawanej sprawie chodzi o tę część przytoczonego przepisu, w której

mowa jest o rencie. Z tego przede wszystkim powodu dalsze rozważania sądu ograniczą się do problematyki związanej z tym pojęciem.

Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych używając w art. 26 ust. 1 pkt 1 określenia „renta” nie definiuje tego pojęcia. Oznacza to, że ustawodawca sięga w tym wypadku wprost do instytucji prawa cywilnego, przyjmując ją za punkt wyjścia do budowy normy prawnopodatkowej. Podkreślenia w związku z tym wymaga, że w sytuacji, w której prawo podatkowe określony termin prawa cywilnego stosuje, ale samo go nie definiuje, definicje prawa cywilnego, zwłaszcza wyjaśniające istotę tego pojęcia prawnego, należy uznać za wiążące na tle prawa podatkowego [podobnie m.in. B. Brzeziński, Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym, (w:) *Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 232].

Zgodnie z art. 903 k.c. „Przez umowę renty jedna ze stron zobowiązuje się względem drugiej do okresowych świadczeń w pieniądzu lub rzeczach ruchomych oznaczonych co do gatunku”. Z przytoczonego przepisu wynika, że przedmiotem tej umowy są powtarzające się świadczenia, które są świadczeniami głównymi [por. Z. Radwański, (w:) Z. Radwański, J. Ponowicz-Lipska, *Zobowiązania część szczególna*, Warszawa 1996, s. 254].

Umowa renty, jako czynność prawna przysparzająca, ma charakter czynności kazualnej. Cel prawny przysporzenia, jakkolwiek nie musi być wymieniony w umowie, wywiera decydujący wpływ na ważność umowy. Dlatego też przy ocenie ważności umowy renty powyższy cel nie może być pomijany.

Z art. 906 § 1 i 2 k.c. wynika, że umowa renty może być ustanowiona za wynagrodzeniem lub bez wynagrodzenia. W pierwszym wypadku do umowy renty stosuje się przepisy o sprzedaży, a w drugim – przepisy o darowiźnie.

Z materiałów sprawy wynika, że podlegającej w niej ocenie umowa renty została zawarta bez wynagrodzenia, a zatem mają do niej zastosowanie przepisy o darowiźnie. Stosowanie do wspomnianych ostatnio przepisów, a w szczególności art. 890 § 1 k.c., oświadczenie osoby zobowiązującej się do świadczenia renty powinno być złożone w formie aktu notarialnego. Oświadczenie bez zachowania tej formy jest zatem nieważne (art. 73 § 2 k.c.). W. Czachórski uważa, że „brak tej formy nie może być konwalidowany” (por. W. Czachórski, *Zobowiązania zarys wykładu*, Warszawa 1994, s. 395, oraz W. Czachórski, *Zobowiązania, zarys wykładu*, opr. A. Brzozowski, M. Safjan, E. Skowrońska-Bocian, Warszawa 2002, s. 545). W doktrynie prawa cywilnego w związku z tym podkreśla się, że spełnienie jednej, czy nawet kilku rat nie sanuje braku formy aktu notarialnego [por. m.in. Z. Radwański – jak wyżej, s. 256; L. Stecki (w:) *Kodeks cywilny z komentarzem*, red. J. Winiarz, Warszawa 1989, t. II, s. 816; S. Dmowski (w:) *Komentarz do kodeksu cywilnego*, Księga trzecia, *Zobowiązania*, Warszawa 2001, s. 635].

W orzecznictwie Sądu Najwyższego przyjmuje się, że na tle art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do renty bez wynagro-

dzenia stosuje się przepisy kodeksu cywilnego. Sąd Najwyższy w wyroku z 5 lutego 2000 r., III RN 192/99 (OSNAPU 2000, nr 8, poz. 296) jednak przyjął, że „Z punktu widzenia dopuszczalności odliczeń od dochodów dokonywanych na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych forma zawarcia umowy nie ma znaczenia”. W wyroku podkreślono, że warunkiem dopuszczalności tego odliczenia jest zgodność umowy renty z przepisami kodeksu cywilnego; wskazano, iż „(...) renta musi mieć swoją przyczynę i nie może być pozorną czynnością prawną (art. 83 § 1 k.c.)”. Jednakże w jednym z kolejnych orzeczeń, a mianowicie w wyroku z 13 grudnia 2000 r. III RN 28/00 (ONSAPU 2001, nr 13, poz. 423) Sąd Najwyższy uznał, że „Umowa renty ustanowiona bez wynagrodzenia, nieważna z powodu niezachowania formy aktu notarialnego (art. 906 § 2 w zw. z art. 890 § 1 k.c.) nie przekształca się w umowę nienazwaną o takiej samej treści, jak umowa renty”. W wyroku podkreślono, że stosownie do art. 58 k.c. „(...) czynność prawna sprzeczna z prawem jest nieważna, chyba że właściwe przepisy przewidują inny skutek. W odniesieniu do umowy renty, zawartej bez notarialnego oświadczenia osoby zobowiązującej się do świadczenia, umowa staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostanie spełnione (art. 906 § 2 w zw. z art. 890 § 1 k.c.)”. W powołanym ostatnio wyroku Sąd Najwyższy, jak się wydaje, uzależnia ważność umowy renty, bez wynagrodzenia, od zachowania formy aktu notarialnego. Powyższe stanowisko, zgodne z przytoczonymi wyżej poglądami doktryny, należy w całości podzielić. W rezultacie więc trzeba przyjąć, że także na tle art. 26 ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy z 26 lipca 1991 r. warunkiem ważności umowy renty bez wynagrodzenia jest zachowanie formy aktu notarialnego. Umowa zawarta bez zachowania tego warunku staje się ważna jedynie w wypadku spełnienia w całości świadczenia rentowego.

Z tych powodów, stosownie do art. 27 ust. 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, orzeczono o oddaleniu skargi.