

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Palestra 50/5-6(569-570), 267-275

2005

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, 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 29 lipca 2004 r., sygn. akt OSK 693/04**

Zagadnienie prawne:

Zgodnie z art. 4 ustawy z 26 stycznia 1984 r. Prawa prasowego (Dz.U. Nr 5, poz. 24 ze zm.) odmowę udzielenia prasie informacji z powołaniem się na ochronę danych osobowych i prawo do prywatności zaskarża się do sądu administracyjnego. Natomiast na podstawie art. 3a tego Prawa oraz art. 22 ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. Nr 112, poz. 1198) w takich wypadkach przysługuje powództwo do sądu powszechnego.

Z uzasadnienia wyroku:

Wyrokiem z 12 lutego 2004 r., 4/II SA/Po 2709/03, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, oddalił skargę Redakcji „E. K.” na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K. z 22 października 2003 r. (...) w przedmiocie dostępu do informacji publicznych. W motywach wyroku Sąd przytoczył następujące okoliczności faktyczne i prawne. Pismem z 5 września 2003 r. Redaktor Naczelny „E. K.” powołując się na art. 3a ustawy z 26 stycznia 1984 r. Prawa prasowego (Dz.U. Nr 5, poz. 24) oraz art. 4 ust. 1 pkt 4 ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. Nr 112, poz. 1198) zwrócił się do Burmistrza K. o udzielenie odpowiedzi na następujące pytania: 1) jaką funkcję pełni i jakie za to pobiera wynagrodzenie w Urzędzie Miasta Pan Tomasz S., 2) czy wynagrodzenie to jest w przybliżeniu równe pensji wiceburmistrza, które to stanowisko piastował w poprzedniej kadencji oraz 3) co wchodzi w zakres jego obowiązków, jak jest oceniany, jakie osiągnięcia w pracy zanotował. Burmistrz K. w piśmie z 19 września 2003 r. poinformował Redakcję, że Tomasz S. został zatrudniony na podstawie umowy cywilnoprawnej, obecnie wykonuje nadzór nad rozpoczętymi w 2002 r., a kontynuowanymi inwestycjami na terenie Miasta i Gminy K., w zakres jego obowiązków wchodzi badanie i doradztwo w zakresie dokumentacji projektowanej i kosztorysowej, uczestnictwo w naradach, przeglądach oraz odbiorach.

Burmistrz natomiast odmówił udzielenia informacji na temat wynagrodzenia zainteresowanego i w tym zakresie decyzją z 19 września 2003 r., z powołaniem się na przepis art. 5 ust. 2 i art. 16 ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, odmówił udostępnienia tej informacji podnosząc, że wynagrodzenie należy do sfery prywatnej osoby i bez jej zgody informacja ta nie może być ujawniona. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. decyzją z 22 października 2003 r., po rozpoznaniu odwołania Redaktora Naczelnego „E. K.”, utrzymało w mocy decyzję organu pierwszej instancji z 19 września 2003 r. Wprawdzie, w ocenie Kolegium, przepisy prawa prasowego oraz ustawy o dostępie do informacji publicznej tworzą system gwarancji umożliwiających obywatelowi dostęp do informacji publicznych, jednakże nie mają one charakteru absolutnego i podlegają ograniczeniom, które wynikają w szczególności z art. 23 i art. 24 k.c. oraz art. 14 ust. 6 Prawa prasowego. Skoro zaś Tomasz S. nie jest już zatrudniony na stanowisku publicznym wobec czego ujawnienie jego wynagrodzenia naruszałoby prawo. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, oddalając skargę Redakcji „E. K.”, podzielił stanowisko Kolegium. W ocenie Sądu osoba, wykonująca w ramach umowy cywilnej nadzór nad inwestycjami kanalizacyjnymi, nawet jeżeli wcześniej była wiceburmistrzem, nie może być uznana za wykonującą funkcje publiczne. Zgodnie z art. 5 ust. 2 ustawy prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniu ze względu na prywatność osoby fizycznej a ograniczenie to nie dotyczy tylko osób pełniących funkcje publiczne. W doktrynie i orzecznictwie nie ma sporu co do tego, że stan majątkowy osoby fizycznej, w tym wynagrodzenie, należy do prywatności. Stąd też, zdaniem Sądu Wojewódzkiego, brak było podstaw do uwzględnienia skargi. Skargę kasacyjną od powyższego wyroku z 12 lutego 2004 r. wniósł Redaktor Naczelny „E. K.” podnosząc zarzut naruszenia prawa materialnego (art. 5 ust. 2 ustawy o dostępie do informacji publicznej przez jego błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie) a także naruszenie przepisów postępowania przed sądami administracyjnymi, które mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Według twierdzeń skargi kasacyjnej nieprzeprowadzenie zgłoszonych dowodów doprowadziło do błędnego ustalenia stanu faktycznego. W skardze kasacyjnej powołano się na pisma skarżącego z 14 października 2003 r. (...), pisma Burmistrza z 27 października 2003 r. (...), pisma skarżącego z 22 września 2003 r. (...), pisma Burmistrza z 3 października 2003 r. (...) z których wynika, że żądanie przez skarżącego udzielenia informacji o wynagrodzeniu byłego wiceburmistrza, z którym obecnie zawarto umowę cywilno-prawną, było uzasadnione interesem lokalnej społeczności w zakresie wydawania publicznych środków finansowych. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje: Skarga kasacyjna jest uzasadniona, aczkolwiek nie można podzielić wszystkich podniesionych w niej zarzutów. Wbrew odmiennym wywodom wnoszącego skargę kasacyjną prawidłowe jest stanowisko Sądu, przedstawione w zaskarżonym wyroku, że ustawa z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. Nr 112, poz. 1198) reguluje kompleksowo dostęp do informacji publicznych i w ramach wykładni tych unormowań nie zachodzi potrzeba sięgania do przepisów kodeksu cywilnego. Jeżeli bowiem przepis art. 5 ust. 2 powołanej ustawy określa ograniczenia prawa do informacji, to w ramach tego przepisu należy ustalić czy te ograniczenia dotyczą konkretnej osoby. Inaczej rzecz ujmując chodzi o ustalenie czy określoną osobę można zaliczyć do kręgu osób pełniących lub niepełniących funkcji publicznych, gdyż dopiero wówczas można mówić o ograniczeniu w dostępie do informacji ze względu na sferę prywatności. Podstawową zatem kwestią jest wykładnia pojęć „osoba publiczna”, „działalność publiczna” oraz „osoby

mającej związek z pełnieniem funkcji publicznych". Niezależnie jednak od tego zgodzić się należy z zarzutami skargi kasacyjnej, która to skarga upatruje naruszenia przepisów postępowania w „błędym” ustaleniu stanu faktycznego i które mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy. W omawianym przedmiocie Sąd przyjął za ustalone, że „osoba wykonująca w ramach umowy cywilnej nadzór nad inwestycjami kanalizacyjnymi, nawet jeżeli wcześniej była wiceburmistrzem nie może być uznana za wykonującą funkcje publiczne”. To ustalenie skutecznie podważa skarga kasacyjna. Poza tym to skrótkowe ustalenie nie może być uznane za wystarczające dla oceny czy określona osoba wykonuje funkcje publiczne, lub też ma związek z pełnieniem funkcji publicznych. Niewątpliwie rację ma Sąd Wojewódzki gdy przyjmuje, że wcześniejsze pełnienie funkcji wiceburmistrza nie ma wpływu na aktualną ocenę pełnienia lub niepełnienia funkcji publicznej. Nie powinno jednak ulegać wątpliwości, że zatrudnienie takiej osoby w Urzędzie Miasta, na podstawie umowy cywilnej, samo przez się (tylko ze względu na rodzaj zawartej umowy), nie wyłącza możliwości uznania takiej osoby za osobę wykonującą funkcje publiczne, lub też osobę mającą związek z pełnieniem funkcji publicznych. Skoro tak to otwartą kwestią jest odpowiedź na pytanie jakiego rodzaju czynności wykonywane są przez tą osobę. Nie może zatem być uznane za wystarczające powołanie się przez Sąd jedynie na rodzaj umowy oraz sam fakt sprawowania nadzoru nad inwestycjami.

Przykładowo, jeżeli w ramach tych czynności sprawowany jest nadzór nad inwestycjami gminy, jak to ustalono w zaskarżonym wyroku (a więc więcej, niż tylko sprawowanie kontroli), to trudno byłoby podzielić stanowisko przedstawione w zaskarżonym wyroku co do tego, że Tomasz S. nie wykonuje funkcji publicznej względnie nie ma związku z pełnieniem funkcji publicznych. Kwestia zatem rodzaju wykonywanych czynności może mieć istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, zaś tego rodzaju ustaleń brak jest w zaskarżonym wyroku. Bliższego rozważenia wymaga treść pisma Burmistrza z 19 września 2003 r., w którym przedstawiono zakres obowiązków Tomasza S. (a w tym badanie i doradztwo w zakresie dokumentacji projektowanej i kosztorysowej, uczestnictwo w naradach, przeglądach oraz odbiorach).

Nie można wykluczyć, że sprawowany nadzór nad inwestycjami dokonywany jest z upoważnienia gminy (co wymaga wyjaśnienia) a gdyby tak było w istocie należy rozważyć czy stanowi to wykonywanie funkcji publicznych. Już tylko z tego względu uznać należało, że podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty są uzasadnione, w rozumieniu art. 174 pkt 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270), zaś orzeczenie Sądu podjęte zostało przed wyjaśnieniem wszystkich istotnych okoliczności faktycznych sprawy.

Jeśli przyjąć, że Tomasz S. nie pełni funkcji publicznych (co wymaga poczynienia jednoznacznych ustaleń), to otwartą kwestią jest odpowiedź na pytanie o tryb dochodzenia przez wnoszącego skargę kasacyjną dostępu do tych informacji. Stosownie do przepisu art. 22 ust. 1 ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej podmiotowi, któremu odmówiono prawa do informacji ze względu na prawo do prywatności, przysługuje prawo wniesienia powództwa do sądu powszechnego.

Jeśli tak to w ogóle otwartą kwestią jest ocena czy Samorządowe Kolegium Odwoławcze było właściwe do orzekania w sprawie.

W tym stanie rzeczy, na podstawie art. 185 § 1 powoływanej już ustawy z 30 sierpnia 2002 r., Sąd uchylił zaskarżony wyrok.

**Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie
z 23 lipca 2004 r., sygn. akt III SA 949/03 * III SA 975/03**

Zagadnienie prawne:

Art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) nie upoważnia organów podatkowych do oceny ekonomicznej zasadności działań, które podejmuje podatnik. Brak jest podstaw do tego, aby eliminować określone koszty z powodu ich nieracjonalności czy nieprzydatności.

O przydatności oraz racjonalności wydatków, decyduje podatnik, uwzględniając także ryzyko gospodarcze swojej działalności.

Z uzasadnienia wyroku:

Zaskarżonymi decyzjami wydanymi na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) oraz art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 pkt 14, art. 18 ust. 1 pkt 1a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) Izba Skarbowa w W. utrzymała w mocy decyzje Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W. z 4 grudnia 2002 r. (...) określającą Centrali Farmaceutycznej „C.” Przedsiębiorstwo Państwowe w W. wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 1999 r. i 2000 r., wysokość zaległości podatkowej oraz wysokość odsetek za zwłokę od tej zaległości obliczonych na dzień wydania decyzji.

W uzasadnieniu decyzji wskazano, że w wyniku przeprowadzonej kontroli określono zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych za 2000 r. w kwocie wyższej od wykazanej w zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych CIT-8 za 2000 r., stwierdzając zaniżenie podstawy opodatkowania na skutek odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków na reklamę prowadzoną w formie sponsoringu.

Po rozpoznaniu odwołania od tej decyzji Izba Skarbowa podtrzymała stanowisko organu pierwszej instancji. Stwierdziła, że podstawowym zarzutem Centrali Farmaceutycznej jest brak rzetelnie zebranego materiału dowodowego, a także zastosowanie podstawy prawnej, zgodnie z którą brak rachunków za sponsoring przesądził o tym, że wypłata środków pieniężnych została zakwalifikowana jako darowizna. W związku z tym Izba wyjaśniła, że żądanie przeprowadzenia dowodu ze świadków jest zasadne wówczas, gdy stosownie do postanowień art. 188 Ordynacji podatkowej przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy. Zważywszy, że przedmiotem postępowania w sprawie kwestionowanych wydatków było udowodnienie faktycznego wykonania usług o charakterze niematerialnym oraz kwalifikacja przekazanych środków pieniężnych innym podmiotom, zatem zebranie oświadczeń w tym zakresie pozostaje bez znaczenia dla wyjaśnienia kwestii spornych.

Dowodem dokumentującym wykonanie usługi dla potrzeb ewidencyjnych, są faktury i umowy, natomiast dowodu faktycznego wykonania usług, lub prawidłowej kwalifikacji poniesionych wydatków nie da się udowodnić oświadczeniem.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego na te decyzje Skarżąca wnosi o ich uchylenie oraz uchylenie decyzji organu pierwszej instancji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

Za uzasadnione Sąd uznał zarzuty Skarżącej dotyczące braku przeprowadzenia pełnego postępowania dowodowego w sprawie i wydania rozstrzygnięcia na podstawie dowolnej oceny wybranych dowodów, bez ustalenia i rozpatrzenia całego materiału dowodowego, jak również nieuwzględnienia bez uzasadnienia wniosków dowodowych, zgłaszanych

przez Stronę oraz przerzucania na Stronę ciężaru udowodnienia faktów, co do których organy rozstrzygające ustaliły jedynie, że pewne koszty budzą wątpliwości, lub że Strona nie udowodniła w sposób zadawalający, wykonania zakupionych usług niematerialnych. W orzecznictwie i piśmiennictwie utrwalony jest pogląd, że jedną z podstawowych zasad ogólnych obowiązujących w postępowaniu podatkowym jest zasada prawdy obiektywnej. Wyrażający ją przepis art. 122 Ordynacji podatkowej stanowi, że organy podatkowe w toku postępowania podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Realizacji tej zasady służą gwarancje zawarte w przepisach regulujących postępowanie dowodowe. Jedną z nich stanowi § 1 komentowanego artykułu, który wyraża ważną zasadę postępowania dowodowego, nazywaną w literaturze zasadą prawdy obiektywnej, lub też zasadą zupełności postępowania dowodowego. Jej treścią jest obowiązek organu podatkowego zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego. Z zasady tej wynikają dyrektywy dotyczące zarówno sposobu gromadzenia jak i rozpatrywania przez organ podatkowy materiału dowodowego. Komentowany przepis wymaga, aby organ podatkowy zebrał „cały” materiał dowodowy konieczny dla rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Organ nie może zatem ograniczyć się do przeprowadzenia tylko niektórych dowodów, kierując się z góry przyjętym założeniem, że inne dowody są zbędne. Należy podkreślić, że obowiązek zebrania pełnego materiału dowodowego spoczywa na organie podatkowym i nie może zostać przerzucony na stronę (zobacz wyrok NSA z 27 czerwca 1997 r., I SA/Łd 123/96 – niepubl.).

W rozpoznawanej sprawie postępowanie podatkowe nie doprowadziło do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, co stanowi o naruszeniu przepisów postępowania. W szczególności nie znajduje oparcia w powołanych przepisach odmowa przeprowadzenia wskazanych przez podatnika dowodów na okoliczność wykonania przez Skarżącą niektórych usług w związku z zakwestionowaniem przez organy tych okoliczności, skutkującym odmową zaliczenia poniesionych na nie wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Konkluzja zawarta w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji, że oświadczenia, zeznania na okoliczność wykonania usług niematerialnych nie mogą stanowić dowodów i ich zebranie w tym zakresie pozostaje bez znaczenia dla wyjaśnienia kwestii spornej, narusza zasadę określoną w art. 191 Ordynacji podatkowej. Żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy bowiem uwzględnić, zgodnie z dyspozycją art. 188 Ordynacji, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem. Wnioski dowodowe dotyczyły kwestii spornych, co do których uznano za nieprzekonywujące wyjaśnienia składane przez Skarżącą. Przepis art. 187 Ordynacji podatkowej w swoisty sposób kształtuje zasady rozłożenia ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym. Sąd rozpoznający niniejszą sprawę podziela pogląd, że w postępowaniu tym nie ma zastosowania reguła przewidująca, że ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne. Z analizowanego przepisu wyraźnie bowiem wynika, że ciężar dowodzenia spoczywa na organach podatkowych. One mają obowiązek z urzędu określić, jakie okoliczności faktyczne są istotne dla załatwienia sprawy oraz z urzędu przeprowadzić dowody konieczne dla ustalenia stanu faktycznego sprawy. Za trafne należy uznać stanowisko wyrażone w orzecznictwie NSA, że obowiązek przeprowadzenia całego postępowania co do wszystkich istotnych okoliczności spoczywa zawsze na organach podatkowych i nie może być żadną miarą przerzucany na podatnika, jeżeli to nie wynika z konkretnych przepisów podatkowych (wyrok NSA z 20 marca 1997 r., I SA/Po 1459–1461/96 – Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1999, nr 4, poz. 113). Organ podatkowe nie mogą więc zajmować biernej postawy

wy, ograniczając się do oceny, czy strona udowodniła fakty istotne dla korzystnego dla niej rozstrzygnięcia sprawy, jak również organ podatkowy nie może uzasadniać swego rozstrzygnięcia brakiem stosownych argumentów w pismach podatnika, lecz jest obowiązany z urzędu do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. Nie oznacza to jednak całkowicie biernej postawy strony w trakcie prowadzonego postępowania. Powinna ona współdziałać z organem podatkowym w celu ustalenia stanu faktycznego, aby uniknąć ewentualnego negatywnego dla siebie rozstrzygnięcia, którego przyczyną byłoby wadliwe ustalenie stanu faktycznego jedynie w oparciu o wiedzę posiadaną przez organ podatkowy.

Konsekwencją braku dowodów przeciwnych, jest niemożność skutecznego zakwestionowania oświadczeń i dowodów przedstawionych przez Skarżącą. Jeżeli chodzi o zarzuty naruszenia prawa materialnego, to ich rozpoznanie w znacznej części będzie możliwe po uzupełnieniu postępowania wyjaśniającego w sprawie. Niemniej za zbyt daleko posunięte, nieznajdujące uzasadnienia prawnego, Sąd uznał stanowisko Izby Skarbowej, w przedmiocie oceny niektórych wydatków poniesionych przez Skarżącą. Odwołując się do utrwalonej linii orzecznictwa należy podkreślić, że art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie daje podstawy do oceny racjonalności wydatków. Uznanie danego wydatku za koszty uzyskania przychodów powinno być uzależnione przede wszystkim od jego przeznaczenia. Nie należy do organów podatkowych, ani do sądu badanie celowości i efektywności nakładów gospodarczych podatnika, lecz jedynie czy dany rodzaj wydatku pozostaje w związku z działalnością przedsiębiorstwa i nie stanowi wydatków przeznaczonych na cele osobiste podmiotów zarządzających przedsiębiorstwem lub osób trzecich. O celowości ponoszenia wydatków, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, w tym również o podejmowaniu nowych rodzajów i kierunków działalności gospodarczej, decyduje podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a nie organ podatkowy. Ponadto, jeżeli wydatki poniesione przez podatnika w celu uzyskania przychodu zostały prawidłowo udokumentowane i zaewidencjonowane w prowadzonej ewidencji podatkowej (księgach rachunkowych), podlegają one uwzględnieniu przy ustalaniu podstawy opodatkowania, jako koszty uzyskania przychodów bez potrzeby ich udowodnienia w inny sposób.

Konkludując, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, a zatem warunkiem uznania danego wydatku za taki koszt jest zamierzony cel jego poniesienia. Wystarczające jest, by poniesienie tych kosztów miało lub mogło mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. W kwestii odmowy zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez Skarżącą w wykonaniu umów zawartych z różnymi podmiotami o sponsoring, z powołaniem się na art. 16 ust. 1 pkt 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, to należy podkreślić, że przepis ten wyłącza możliwość uznania za koszty uzyskania przychodów darowizn i nie ma zastosowania do umów sponsoringu i innych umów mających, zgodnie z zawartymi w nich zapisami, za przedmiot świadczenia wzajemne.

Stwierdzając, że zaskarżone decyzje zostały podjęte z naruszeniem przepisów, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, Sąd na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c, art. 152 w zw. z art. 200 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi orzekł o ich uchyleniu.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 13 października 2004 r., sygn. akt III SA 2373/03

Zagadnienie prawne:

Osoba fizyczna może skorzystać ze zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.

Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176) także wtedy, gdy nabyła lokal mieszkalny przed dokonaniem sprzedaży nieruchomości, z której przychód ma być zwolniony. Musi być jednak spełniony warunek, by środki ze sprzedaży nieruchomości zostały wydatkowane na nabycie powyższego lokalu.

Z uzasadnienia wyroku:

W dniu 8 maja 1998 r. Leszek O. wraz z małżonką dokonał aktem notarialnym rep. (...) sprzedaży, na zasadach wspólności ustawowej, niezabudowanej działki. W dniu 22 maja 1998 r. złożone zostało oświadczenie o wydatkowaniu kwoty uzyskanej ze sprzedaży na cele mieszkaniowe.

Urząd Skarbowy W.-B. decyzją z 18 kwietnia 2003 r. (...) określił zobowiązanie w podatku dochodowym z tytułu sprzedaży ww. nieruchomości.

W uzasadnieniu decyzji stwierdzono, iż z analizy zgromadzonych dokumentów wynika, iż przychód uzyskany ze sprzedaży nie został przeznaczony na zakup lokalu mieszkalnego, dlatego też zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, sprzedaż przedmiotowej działki opodatkowana jest 10% podatkiem dochodowym.

W złożonym odwołaniu pełnomocnik strony wniósł o uchylenie decyzji i umorzenie postępowania w niniejszej sprawie.

Izba Skarbowa w W. po przeanalizowaniu materiału zawartego w aktach sprawy oraz zarzutów odwołania nie znalazła podstawy do uchylenia zaskarżonej decyzji. Stąd decyzją z 6 sierpnia 2003 r. (...) utrzymała w mocy decyzję organu I instancji. W uzasadnieniu decyzji Izba Skarbowa wskazała, iż zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatek od dochodu osiągniętego z tytułu sprzedaży nieruchomości ustala się w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu. Podatek ten jest płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania sprzedaży na rachunek urzędu skarbowego, chyba że podatnik w tym samym terminie złoży oświadczenie, że przychód uzyskany ze sprzedaży wyda na cele mieszkaniowe wymienione w ustawie.

Zdaniem Izby Skarbowej, warunkiem skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego z tytułu sprzedaży nieruchomości, jest wyłącznie wydatkowanie otrzymanych środków pieniężnych w terminie i na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a powołanej ustawy. Izba Skarbowa wskazała również, iż w aktach sprawy znajduje się umowa gwarancyjna zawarta w dniu 12 czerwca 1997 r. pomiędzy Klaudią Z. i Dariuszem Pawłem A. zwanymi Nabywcą a Jolantą O. i Leszkiem O. zwanymi Zbywcą dotycząca sprzedaży nieruchomości gruntowej położonej w Z.

Izba Skarbowa stwierdziła, iż w dniu 6 stycznia 1998 r. Państwo O. dokonali aktem notarialnym rep. (...) zakupu lokalu mieszkalnego.

Organ odwoławczy podkreślił, iż zarówno Urząd Skarbowy jak i Izba Skarbowa w czasie toczącego się postępowania próbowały ustalić okoliczności sprawy, bowiem samo zawarcie umowy gwarancyjnej nie daje podstaw do stwierdzenia, że w przedmiotowej sprawie zakup nastąpił z pieniędzy gwarantowanych przez tę umowę.

Organy podatkowe wzywały pełnomocnika do przedłożenia dodatkowych dokumentów potwierdzających, czy rzeczywiście miało miejsce przekazanie środków pieniężnych na zakup lokalu mieszkalnego. Pełnomocnik nie zgłosił się na wezwanie, ani nie dostarczył żadnych dokumentów.

Organ odwoławczy wskazał, iż w dniu 8 maja 1998 r. Państwo O. dokonali sprzedaży działki oraz potwierdzili odbiór od Klaudii Z. i Dariusza Pawła A. kwoty stanowiącej łączną cenę sprzedaży. Zdaniem Izby Skarbowej, z powyższego wynika, iż Państwo O. nie otrzy-

mali pieniądze na zakup mieszkania od ww. osób. Dlatego też, w ocenie organu II instancji nie zostały spełnione przesłanki do zwolnienia od podatku, przychodu uzyskanego ze sprzedaży na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W skardze z 4 września 2003 r. skierowanej do Naczelnego Sądu Administracyjnego pełnomocnik skarżącego wniósł o uchylenie decyzji Izby Skarbowej w całości i umorzenie postępowania. Zarzucił decyzji błąd w ustaleniach stanu faktycznego poprzez przyjęcie, że skarżący nie otrzymał – w wykonaniu umowy gwarancyjnej – pieniędzy od nabywców nieruchomości i nie przeznaczył ich zgodnie z dyspozycją art. 21 ust. 1 pkt 32 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a zatem nie uzyskał zwolnienia przychodu z opodatkowania.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w W. podtrzymał argumentację zawartą w uzasadnieniu swojej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje. Skarga nie zasługuje na uwzględnienie. Zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), podatek od dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustala się w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu. Podatek ten jest płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania sprzedaży na rachunek urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania podatnika, chyba że podatnik w tym samym terminie złoży oświadczenie, że przychód uzyskany ze sprzedaży wyda na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a cyt. ustawy. W myśl powołanego przepisu wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z tytułu sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w części wydatkowanej na nabycie w kraju, nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży, budynku mieszkalnego lub jego części, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, gruntu albo prawa wieczystego użytkowania gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub na nabycie – wynikających z przydziału spółdzielni mieszkaniowej: prawa do jednorodzinnego domu mieszkalnego, prawa do lokalu mieszkalnego w małym domu mieszkalnym oraz na budowę, rozbudowę albo remont lub modernizację własnego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego.

Z materiału zgromadzonego w sprawie wynika, że w dniu 12 czerwca 1997 r. pomiędzy Klaudią Z. i Dariuszem Pawłem A. zwanymi Nabywcą a Jolantą O. i Leszkiem O. zwanymi Zbywcą, zawarta została umowa gwarancyjna, dotycząca sprzedaży nieruchomości gruntovej położonej w Z. (...). W przedmiotowej umowie strony ustaliły, że zawarcie umowy zbycia praw do nieruchomości nastąpi najpóźniej do dnia 30 czerwca 1998 r. Ponadto w § 4 ww. umowy postanowiono, iż w przypadku wcześniejszej finalizacji umowy nabycia praw do lokalu mieszkalnego nabywca gwarantuje Zbywcy środki finansowe na zakup mieszkania lub spowoduje przekazanie takich środków od osób trzecich z prawem zamieszczenia stosownych zapisów i pokwitowań w akcie notarialnym, na podstawie którego nastąpi przeniesienie praw do nieruchomości gruntovej, o której mowa w § 1 niniejszej umowy, albo na pierwsze żądanie wypłaci Zbywcy zadatek. Z kolei w dniu 6 stycznia 1998 r. Państwo O. dokonali zakupu lokalu mieszkalnego a następnie w dniu 8 maja 1998 r. aktem notarialnym rep. (...) dokonali sprzedaży nieruchomości (działki położonej w Z.). W dniu 22 maja 1998 r. skarżący złożył oświadczenie o wydatkowaniu kwoty uzyskanej ze sprzedaży działki na cele mieszkaniowe. Zdaniem Sądu, w przedmiotowej sprawie, do skorzystania przez podatnika

ze zwolnienia z opodatkowania nie musiała być zachowana chronologia polegająca na tym, że najpierw musiało nastąpić zbycie nieruchomości, a później nabycie lokalu mieszkalnego. Równie dobrze, tak jak w analizowanym stanie faktycznym, mogła mieć miejsce odwrotna kolejność.

Zdaniem Sądu, argument na który powołuje się pełnomocnik nie znajduje uzasadnienia, należy bowiem podkreślić, iż z treści aktu notarialnego rep. (...) jednoznacznie wynika, iż zakup mieszkania nastąpił z innych środków niż te pochodzące ze zbycia działki. Powołany akt notarialny w § 3 stanowi, iż w dniu jego podpisania, tj. 8 maja 1998 r. państwo O. otrzymali od kupujących łączną cenę sprzedaży nieruchomości stanowiącą kwotę 60 000 zł i pokwitowali jej odbiór. Z powyższego wynika, iż środki finansowe z tytułu sprzedaży nieruchomości Państwo O. otrzymali po upływie czterech miesięcy od dnia zakupu lokalu mieszkalnego. Sąd zauważa również, iż w trakcie toczącego się postępowania, organy podatkowe podjęły wszelkie niezbędne działania w celu wyjaśnienia powyższej kwestii, poprzez wezwanie pełnomocnika skarżącego do przedłożenia dodatkowych dokumentów oraz złożenie wyjaśnień. Pełnomocnik nie zgłosił się na wezwania organów podatkowych, jak również nie przedstawił żadnych dokumentów uzasadniających jego stanowisko.

Zdaniem Sądu, to na skarżącym ciążył obowiązek wykazania określonego wydatkowania kwoty uzyskanej ze sprzedaży działki w celu skorzystania z ulgi przewidzianej w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Reasumując stwierdzić należy, iż zaskarżona decyzja nie narusza prawa, wobec powyższego nie było podstaw do jej uchylenia. Mając powyższe na uwadze na podstawie art. 151 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) w związku z art. 97 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1271 ze zm.) orzeczono o oddaleniu skargi.