

Wyrok z dnia 9 listopada 2001 r.

III RN 145/00

Poczynienie w 1995 r. wydatków na zakup lokalu mieszkalnego w budynku, który nie był nowo wybudowanym budynkiem mieszkalnym, ale powstał w wyniku przebudowy, nie stanowi podstawy zastosowania ulgi podatkowej określonej w art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d 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.; obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.).

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 9 listopada 2001 r. sprawy ze skargi Arkadiusza K. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 20 marca 1998 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 1995, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 3 grudnia 1999 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

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

Zaskarżonym rewizją nadzwyczajną wyrokiem z dnia 3 grudnia 1999 r. Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach na skutek skargi Arkadiusza K. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 20 marca 1998 r. (utrzymującą w mocy decyzję organu pierwszej instancji określającą podatek dochodowy za 1995 r. w kwocie 1119,50 zł) uchylił zaskarżoną decyzję.

Minister Sprawiedliwości zarzucił powyższemu wyrokowi rażące naruszenie art. 22 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d i ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jedno-

lity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.) i na tej podstawie wniósł o uchYLENIE powyższego wyroku i oddalenie skargi.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Podstawa rewizji nadzwyczajnej odnosi się przede wszystkim do zasadniczego i decydującego o rozstrzygnięciu sprawy problemu prawnego dotyczącego interpretacji art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d wymienionej wyżej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Według tego przepisu, w jego adekwatnym do stanu faktycznego rozpatrywanej sprawy brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1995 r., odliczeniu od dochodu - w celu ustalenia podstawy obliczenia podatku - podlegały wydatki poniesione w roku podatkowym na cele mieszkaniowe podatnika, przeznaczone na: „zakup nowo wybudowanego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w takim budynku od gmin, a także od osób, które wybudowały ten budynek w wykonywaniu działalności gospodarczej”. Skarżący na podstawie tego przepisu odliczył od swego dochodu za 1995 r. kwotę 10.000 zł wydatkowaną w związku z zakupem mieszkania od Państwowego Przedsiębiorstwa Remontów i Eksploatacji Domów „Ł.”. Sporny problem powstał w związku z tym, że zakupiony lokal mieszkalny znajduje się w budynku wybudowanym w 1952 r. jako hotel pracowniczy przez „poprzednika prawnego”, natomiast kontrahent skarżącego w wyniku modernizacji i remontu przekształcił ten hotel pracowniczy na budynek mieszkalny. W decyzjach organów podatkowych pierwszej i drugiej instancji wyrażono pogląd, iż zakup lokalu mieszkalnego w budynku mieszkalnym, który uzyskał taki status nie na skutek budowy, lecz w następstwie „przebudowy” innego budynku, nie stanowi podstawy zastosowania ulgi podatkowej określonej w art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Odmienne stanowisko wyraża zaskarżony wyrok ze względu na przyjęte w nim dyrektywy „wykładni celowościowej”. Jeżeli bowiem - stwierdza NSA - celem powołanego przepisu było preferowanie przeznaczenia przez podatników środków pieniężnych na powstawanie nowych mieszkań, to jest obojętne, czy lokal mieszkalny znajduje się w budynku nowo wybudowanym od podstaw jako zupełnie nowy obiekt budowlany, czy też znajduje się w budynku, który dopiero wskutek przebudowy, adaptacji czy innych zabiegów architektoniczno-budowlanych stał się budynkiem mieszkalnym, zmieniając swoją dotychczasową funkcję. W rozpatrywanym przypadku cho-

dziło właśnie o taką sytuację poprzez przebudowę hotelu, w którym stworzono lokale mieszkalne z kilku pokoi hotelowych, dodatkowo wyposażając je w łazienkę.

Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej opowiedział się za wyrażonym w sprawie stanowiskiem organów podatkowych.

Sąd Najwyższy stwierdził, że Minister Sprawiedliwości zasadnie zarzucił zaskarżonemu wyrokowi naruszenie wskazanego przepisu. Bardzo przekonująca - w odniesieniu do niebudzącej zastrzeżeń zasady ustalonej w orzecznictwie - jest argumentacja przeciwko preferowaniu wykładni celowościowej jako metody wyjaśnienia norm prawa podatkowego. Przy interpretowaniu normy prawa podatkowego, jeszcze silniej niż w innych działach prawa, decydujące znaczenie ma wykładnia językowa, która w treści użytych w przepisie słów upatruje pierwszoplanowej metody odkodowania ustanowionej normy. Brzmienie przepisu jest najbardziej pewnym, poddającym się obiektywnej weryfikacji, a równocześnie dostępnym powszechnemu zrozumieniu, przedmiotem analizy interpretacyjnej. Nie należy, szczególnie w obrębie przepisów podatkowych, odstępować od wyjaśniania przepisów prawnych zgodnie ze znaczeniem (treścią) użytych w tych przepisach zwrotów. Słowa (język) są bowiem dość oczywistym sposobem, z jednej strony, wyrażenia normy prawnej przez uprawniony do tego organ, a z drugiej, mają stanowić pewną podstawę zrozumienia treści normy prawnej przez jej adresatów.

W zaskarżonym wyroku, wyraźnie w opozycji do tekstu interpretowanego przepisu, NSA oparł się na wykładni celowościowej. Niezależnie od zasadniczego zastrzeżenia co do przyjętego w zaskarżonym wyroku priorytetu metody celowościowej nad językową istotne wydają się zastrzeżenia bardziej szczegółowe. Budzi wątpliwość to, czy z przepisu określającego bardzo skonkretyzowane warunki uzyskania przywileju podatkowego powinno się dedukować ogólnie określony cel - w tym wypadku preferowanie budowy budynków mieszkalnych. W każdym razie nasuwa zastrzeżenie rozszerzenie skonkretyzowanego przywileju podatkowego w procesie stosowania prawa przez obejmowanie tym przywilejem, przypadków nie wymienionych w przepisie, a tylko analogicznych ze względu na ogólnie ujęte dyrektywy celowościowe. Oderwanie się od ścisłego reżimu wykładni językowej prowadzi - jak w rozpatrywanej sprawie - do rozszerzenia przywileju, a więc do rozszerzenia stanu rzeczy wyjątkowego, będącego szczególnym odstępstwem od zasad powszechności i równości podatku. Natomiast na gruncie wykładni językowej nie powinno nasuwać wątpliwości to, że jeżeli przedmiotowy przywilej podatkowy został przez ustawodaw-

cę skonkretyzowany do budynków mieszkalnych nowo wybudowanych, to znaczy, że poza zakresem tej regulacji pozostają budynki mieszkalne nie będące „nowo wybudowanymi”, np. budynki dawno wybudowane, ale poddane modernizacji (przebudowie). „Obserwacja” użytego w art. 26 ust. 1 pkt 5 lit. d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zwrotu: „nowo wybudowanego budynku mieszkalnego” w kontekście historycznym i w kontekście systemowym, pozwala stwierdzić, że z całą pewnością chodziło o odróżnienie takiego przedmiotu regulacji w szczególności od budynków mieszkalnych nie będących nowo wybudowanymi, ale budynkami poddanymi remontowi, przebudowie czy modernizacji. Już bowiem tylko w obrębie zwolnień podatkowych dotyczących wydatków poniesionych na cele mieszkaniowe podatnika (art. 26 ust. 5) zostały wyraźnie sprecyzowane sytuacje, w których znaczenie może mieć: „przebudowa”, „przystosowanie innego pomieszczenia na cele mieszkalne”, „wykończenie lokalu mieszkalnego” (por. lit. f wskazanego przepisu); remont i modernizacja budynku mieszkalnego” (por. lit. g wskazanego przepisu). Ponadto precyzujące przedmiotowe zwolnienie określenie „nowo wybudowanego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w takim budynku” zostało wyraźnie dodane w stosunku do poprzedniego brzmienia przepisu na skutek jego nowelizacji wynikającej z ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25).

Już w świetle zasadności omówionej wyżej podstawy rewizji nadzwyczajnej uzasadniony był jej wniosek zmierzający do uchylenia zaskarżonego wyroku i oddalenia skargi. Niezależnie od tego zasadnie zarzucono w rewizji nadzwyczajnej, że NSA nie zastosował w sprawie art. 26 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który stanowi, że odliczenie wydatków między innymi wymienionych w ust. 1 pkt 5 lit. d, może być udokumentowane fakturą (rachunkiem) wystawioną przez podatnika podatku od towarów i usług.

Z powyższych przyczyn, skoro rewizja nadzwyczajna miała usprawiedliwione podstawy, Sąd Najwyższy orzekł stosownie do art. 393¹⁵ KPC odpowiednio zastosowanego

=====