

Wyrok z dnia 12 lipca 2000 r.

III RN 207/99

Rozbudowa na podstawie pozwolenia budynku letniskowego położonego na terenie oznaczonym w planie zagospodarowania przestrzennego jako rekreacyjny może uzasadniać zmniejszenie podatku o poniesione z tego tytułu wydatki, jeżeli zostały one poniesione w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika (art. 27a ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.).

Przewodniczący: SSN Kazimierz Jaśkowski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski, Andrzej Wróbel

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 12 lipca 2000 r. sprawy ze skargi Andrzeja i Bożeny M. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 29 października 1998 r. [...] w przedmiocie odmowy zwrotu nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych za 1997 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 maja 1999 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

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

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, w sprawie ze skargi Andrzeja i Bożeny M. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 29 października 1998 r. w przedmiocie odmowy zwrotu nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych za 1997 r., wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 maja 1999 r. [...]. Zaskarżonym wyrokiem oddalono skargę podatników na decyzję Izby Skarbowej, utrzymującą w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji, odmawiającą stwierdzenia nadpłaty podatku. Zdaniem or-

ganów podatkowych podatnicy nie mogli zmniejszyć podatku na podstawie art. 27a ust. 1 pkt 1 lit. e 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). Poniesione przez nich wydatki dotyczyły bowiem rozbudowy budynku letniskowego, a nie mieszkalnego. Podzielając rozstrzygnięcia organów podatkowych Naczelny Sąd Administracyjny nie zgodził się jednak z ich argumentacją. Podniósł, że z punktu widzenia powołanej ustawy nie sposób wykazać, że budynek letniskowy nie mieści się w pojęciu budynku mieszkalnego. Podatnicy nie mogą jednakże skorzystać ze spornego zmniejszenia podatku, albowiem przysługuje ono tylko w razie poniesienia wydatków na własne potrzeby mieszkaniowe podatnika (art. 27a ust. 1 pkt 1 tej ustawy). Oznacza to, że nawet w wypadku rozbudowy budynku bezspornie mieszkalnego podatnik nie nabyłby prawa do odliczenia, gdyby rozbudowa nie miała na celu zaspokojenia jego własnych potrzeb mieszkaniowych. Chodzi tu o potrzeby mieszkaniowe w sensie obiektywnym, czyli dotyczące potrzeb przeciętnego podatnika. Są one zaspokajane przez jedno mieszkanie. Z przyczyn czysto faktycznych nie można jednocześnie mieszkać w dwóch lokalach. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zawsze centrum życiowe koncentruje się w jednym lokalu i właśnie on służy zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych. W przypadku skarżących chodzi tu o mieszkanie w W. Natomiast rozbudowany przez podatników budynek usytuowany jest w K., na terenie, który w czasie rozbudowy przeznaczony był w planie zagospodarowania przestrzennego pod zabudowę letniskową. Okoliczność ta ma istotne znaczenie z punktu widzenia zamiaru podatników. Można bowiem założyć, że respektujący prawo podatnik nie zamierzał łamać planu zagospodarowania przestrzennego i nie wiązał z terenem letniskowym zamiaru zamieszkania na stałe. Wydatki podatników miały na celu stworzenie pewnego luksusu, a nie zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych. Jest to godne aprobaty, ale nie pozwala na zmniejszenie podatku. „Nie sposób przypisać ustawodawcy zamiaru przyznania ulgi podatkowej osobom, które odczuwają potrzebę posiadania kilku mieszkań”.

W rewizji nadzwyczajnej zarzucono rażące naruszenie art. 27a ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.). Wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania. Zdaniem Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego wadliwy jest pogląd, że potrzeby mieszka-

niowe zaspokaja jedno mieszkanie, wokół którego zawsze koncentruje się centrum życiowe. Z tego poglądu wynika, że Naczelny Sąd Administracyjny dokonał rozszerzającej wykładni przepisu podatkowego, co jest niedopuszczalne. Wprowadził on pozaustawowe przesłanki warunkujące skorzystanie ze zmniejszenia podatku. Przepis art. 27a ust. 1 pkt 1 ustawy nie wiąże tego zmniejszenia ani wyłącznie z jednym mieszkaniem podatnika, ani nie wymaga, aby jego potrzeby mieszkaniowe były realizowane jedynie w lokalu, w którym koncentruje się jego centrum życiowe. Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego nawiązuje – zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną – do cywilistycznego pojęcia miejsca zamieszkania (art. 25 KC), co w omawianym przypadku nie ma żadnego uzasadnienia. Obowiązujące prawo nie zakazuje posiadania kilku mieszkań lub domów mieszkalnych i można odliczać wydatki na ich rozbudowę w granicach określonego limitu kwotowego odliczeń.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest zasadna.

Z przepisu art. 27a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, że podatek dochodowy zmniejsza się, jeżeli w roku podatkowym podatnik „pkt 1) poniósł wydatki na własne potrzeby mieszkaniowe, przeznaczone na: lit. e) nadbudowę lub rozbudowę budynku na cele mieszkalne”. Przepis ten – obok innych regulacji z art. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – jest wykonaniem spoczywającego na władzach publicznych obowiązku prowadzenia polityki sprzyjającej zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli (art. 75 ust. 1 Konstytucji). Wprowadza on trzy przesłanki dopuszczalności zmniejszenia podatku dochodowego od osób fizycznych. Pierwsza z nich, o charakterze obiektywnym, polega na poniesieniu wydatków na nadbudowę lub rozbudowę budynku. Poniesienie tych wydatków przez skarżących, ani legalność dokonanej przez nich rozbudowy nie są w sprawie kwestionowane.

Druga przesłanka dotyczy celu nadbudowania lub rozbudowania budynku. Musi być to dokonane „na cele mieszkalne”. Naczelny Sąd Administracyjny słusznie przyjął, że rozbudowa budynku skarżących, określonego jako letniskowy w pozwoleniu administracyjnym na rozbudowę, jest rozbudową budynku na cele mieszkalne w rozumieniu art. 27a ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Trafnie powołał przy tym argument wynikający wprost z tej ustawy, który ma

istotne znaczenie przy tak mocno podkreślanej (zwłaszcza w doktrynie) samodzielności prawa podatkowego. Najogólniej mówiąc ustawa ta zwalnia od podatku dochodowego przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości, między innymi wówczas, gdy zostaną one (pod pewnymi warunkami) wydatkowane na rozbudowę własnego budynku mieszkalnego (art. 27 ust. 1 pkt 32 lit. a). Jednakże następny przepis (art. 27 ust. 2) wyłącza tę możliwość wówczas, gdy przychód zostanie wydatkowany na rozbudowę budynku przeznaczonego na cele rekreacyjne. Słusznie zatem Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że skoro ustawodawca uznał za konieczne umieszczenie tego wyłączenia, to znaczy to, że budynki przeznaczone na cele rekreacyjne zalicza on do budynków mieszkalnych, gdyż w przeciwnym razie wyłączenie to byłoby zbędne. Pojęcie budynku letniskowego jest tożsame z pojęciem budynku rekreacyjnego z uwagi na tożsame funkcje pełnione przez te budynki. Argumentację tę można uzupełnić o wnioski związane ze zmianami w prawie lokalowym. W czasie obowiązywania ustawy z dnia 10 kwietnia 1974 r. – Prawo lokalowe (jednolity tekst: Dz.U. z 1987 r. Nr 30, poz. 165 ze zm.) istniał zakaz posiadania więcej niż jednego lokalu mieszkalnego. Jego złagodzeniu służyło stworzenie pojęcia domu letniskowego. Był nim budynek położony na terenie wsi lub w rejonie przeznaczonym na cele rekreacyjne ludności, służący właścicielowi i jego bliskim. Ustawa ta została jednakże uchylona przez art. 67 ustawy z dnia 2 lipca 1994 r. o najmie lokali mieszkalnych i dodatkach mieszkaniowych (Dz.U. Nr 105, poz. 509 ze zm.). Ta nowa ustawa nie wyłącza z pojęcia lokalu mieszkalnego domów letniskowych (rekreacyjnych) ani nie zawiera zakazu posiadania większej ilości lokali mieszkalnych.

Trzecia przesłanka ogranicza możliwość zmniejszenia podatku o wydatki poniesione na nadbudowę lub rozbudowę budynku na cele mieszkalne tylko do tych sytuacji, gdy wydatki te podatnik poniósł „na własne potrzeby mieszkaniowe”. W odniesieniu do tej przesłanki Sąd Najwyższy uważa za zbyt restryktywny pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego ograniczający możliwość zaspokajania mieszkaniowych potrzeb podatnika tylko do jednego lokalu mieszkalnego (w odniesieniu do możliwości skorzystania z omawianego odliczenia). Trzeba mieć bowiem na uwadze, iż po uchyleniu Prawa lokalowego z 1974 r. ustawodawca dopuścił możliwość posiadania przez podatnika większej ilości lokali mieszkalnych, służących zaspokajaniu jego potrzeb mieszkaniowych. Zgodzić się należy z Naczelnym Sądem Administracyjnym, że nie każda budowa (czy rozbudowa) budynku mieszkalnego służy zaspokajaniu potrzeb podatnika wykonującego tę inwestycję. Przykładowo celem tych

działań może być lokata kapitału lub zamiar zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych osób bliskich. Nie można jednak z góry przyjmować, że podatnik (jak w niniejszej sprawie skarżący) posiadający lokal mieszkalny w jednej miejscowości, który inwestuje w rozbudowę następnego lokalu mieszkalnego położonego w innej lub tej samej miejscowości, nie czyni tego w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych. Jest to bowiem kwestia faktów, które powinny być wyjaśnione w postępowaniu podatkowym. Trafnie podniesiono w rewizji nadzwyczajnej zarzut, iż nie ma podstaw do ograniczania stosowania omawianego zmniejszenia podatku tylko do wydatków poniesionych w związku z jednym lokalem mieszkalnym. Można korzystać z tego zmniejszenia w odniesieniu do wydatków związanych z większą ilością lokali mieszkalnych, jednakże w odniesieniu do nich wszystkich razem mają zastosowanie limity odliczeń przewidziane w art. 27a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych w kilku lokalach mieszkalnych podatnika przekracza znacznie przeciętne standardy mieszkaniowe, ale nie ma w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisu zakazującego korzystania z tych tytułów z omawianego odliczenia od podatku. Nie ma także przepisu ograniczającego skorzystanie z tej możliwości tylko w stosunku do lokali położonych na terenach przeznaczonych w planach zagospodarowania przestrzennego wyłącznie na budownictwo mieszkaniowe. Rozbudowa budynku mieszkalnego położonego na terenach rekreacyjnych, jeżeli jest dokonywana przez podatnika w celu zaspokojenia jego potrzeb mieszkaniowych (także przyszłych) uzasadnia zmniejszenie podatku dochodowego o poniesione z tego tytułu koszty, w granicach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z tych względów na podstawie art. 393¹³ § 1 KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego ... (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzeczono jak w sentencji.

=====