

Sygn. akt I SA/Ke 204/06

W Y R O K

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 21 września 2006

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach
w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia NSA Grażyna Jarmasz
Sędziowie	Sędzia WSA Maria Grabowska, Sędzia WSA Ewa Rojek (spr.)
Protokolant	Sekr. sąd. Michał Gajda

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 21 września 2006
sprawy ze skargi B.W.
na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej
z dnia [...] nr [...]
w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2004 r.

skargę oddala

ISA/Ke 204/06

Uzasadnienie

Zaskarżoną decyzją [...] z dnia [...]. Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego nr. [...] z dnia [...]. w sprawie określenia dla B. W. zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2004r. w wysokości 4573,00.

Organy skarbowe ustaliły, że B. W. w zeznaniu podatkowym PIT-37 za 2004r. wykazała dochód do opodatkowania w kwocie 41.647,16 zł i podatek obliczony według skali w kwocie 789 ,38 zł. Od podatku odliczyła składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne w kwocie 3318,92 zł oraz ulgę z tytułu remontu i modernizacji budynku mieszkalnego w kwocie 4572,46 zł. Należny podatek dochodowy za 2004r. nie wystąpił, a ulga mieszkaniowa do odliczenia w latach następnych została wykazana w wysokości 2042,54 zł. W zeznaniu wykazana została nadpłata w kwocie 4418,40 zł, zwrócona podatnicze w ustawowym terminie. W wyniku przeprowadzonej kontroli nie uznano odliczenia wydatków poniesionych na remont i modernizację budynku mieszkalnego. W toku kontroli ustalono bowiem, że nie została zakończona budowa budynku, którego dotyczyły poniesione przez skarżącą wydatki odliczone w ramach ulgi na remont i modernizację. Wskazano, że małżonkowie W. w 2000 roku zakupili nieruchomość na której zgodnie z uzyskanym pozwoleniem na budowę rozpoczęli wznoszenie budynku mieszkalnego. Z zapisów dziennika budowy wynika, że zakończenie robót nastąpiło w dniu 10.X.2005r. Oznacza to, że do tego dnia budynek nie został oddany do użytkowania. Z zapisów dziennika wynika również, że w dniu 1.XII.2003r. zakończono stan surowy zamknięty budynku z wewnętrznymi instalacjami. Na przestrzeni 2004r. w budynku wykonano: montaż wewnętrznej stolarki drzwiowej, posadzki z płytek, glazurę na ścianach, biały montaż oraz

roboty malarskie. Zgodnie z art. 54 ustawy z dnia 7.VII.1994r. Prawo budowlane(Dz.U. z 2003r. Nr. 207 poz. 2016 ze zm.) do użytkowania obiektu budowlanego, na którego wzniesienie jest wymagane pozwolenie na budowę, można przystąpić z zastrzeżeniem art. 55 i 57, po zawiadomieniu właściwego organu o zakończeniu budowy, jeżeli organ ten, w terminie 21 dni od dnia doręczenia zawiadomienia nie zgłosi sprzeciwu w drodze decyzji. Zatem zawiadomienie właściwego organu o zakończeniu budowy budynku mieszkalnego i brak sprzeciwu ze strony tego organu wyznacza moment, od którego podatnik nabywa prawo do odliczania poniesionych wydatków w ramach ulgi remontowo- modernizacyjnej. Zastosowanie powyższej ulgi w 2004r. umożliwił art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 12.XI.2003r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.Nr. 202 poz. 1956) stanowiąc, że wydatki o których mowa w art. 27a ust. 1 pkt 1 ustawy wymienionej w art. 1 w brzmieniu obowiązującym w 2003r. poniesione w latach 2004- 2005 podlegają odliczeniu od podatku w wysokości i na zasadach określonych w art. 27a i art. 45 ust. 3a pkt 1 ustawy wymienionej w art. 1 w brzmieniu obowiązującym w 2003 roku. Stosownie zaś do art. 27a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26.VII.1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych(Dz.U. z 2000r. Nr. 14 poz. 176 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w 2003r. podatek dochodowy od osób, o których mowa w art. 3 ust. 1, obliczony zgodnie z art. 27, obniżony zgodnie z art. 27b o kwotę składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne, zmniejsza się na zasadach określonych w ust. 2 – 15, jeżeli w roku podatkowym podatnik poniósł wydatki na własne potrzeby mieszkaniowe, przeznaczone na remont i modernizację zajmowanego na podstawie tytułu prawnego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego. Zdaniem organów ponoszone przez podatniczkę w 2004 roku wydatki związane były z kontynuacją budowy nie zaś z jego remontem czy modernizacją. Pojęcia remontu czy modernizacji nie można utożsamiać z budową budynku mieszkalnego. Nie można bowiem remontować czy modernizować czegoś co nie zostało jeszcze wybudowane.

Na powyższe rozstrzygnięcie B. W. złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego . Wniosła w niej o uchylenie zaskarżonej decyzji z uwagi na naruszenie art. 27a ustawy z dnia 26.VII.1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych(Dz.U.Nr. 14 poz. 176 za 2000r. ze zm.). W uzasadnieniu skargi wskazała, że spełniła wszelkie warunki implikujące zastosowanie ulgi remontowo- modernizacyjnej. Nie zgodziła się z twierdzeniami organów skarbowych, że budowa jej domu nie została zakończona. Wskazała, że interpretacja prawa budowlanego w tym pojęć budowa, obiekt budowlany (art. 3 pkt 6 ustawy prawo budowlane z dnia 7.VII.1994r. Dz.U.Nr. 89 poz. 414 ze zm.) oznacza , że budowa budynku mieszkalnego kończy się z momentem wykonania budynku wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. W związku z tym należy rozróżnić budowę budynku od prac w tym budynku wykonywanych w celu jego wykończenia. W związku z tym zakwestionował stanowisko organów, utożsamiających moment zakończenia budowy z momentem zgłoszenia tego zakończenia właściwym organom. Wskazała że zgłoszenie miała prawo zrobić dopiero wówczas gdy powzięła zamiar zamieszkania w budynku co nie jest równoznaczne z zakończeniem jego budowy. Przesłanką uprawniającą do skorzystania z ulgi był tytuł prawny do zajmowanego a nie zamieszkałego budynku. Podkreśliła , że przepisy dotyczące ulg należy rozumieć zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów choć jeśli chodzi o przedmiotową ulgę jej nazwy nie można traktować dosłownie. W świetle Konstytucji RP każdy w tym urząd skarbowy ma obowiązek przestrzegania prawa. Na koniec powołała się na interpretację art. 27a przeprowadzoną przez Izbę Skarbową w Łodzi gdzie stwierdzono, że wydatki poniesione na wykończenie budynku mieszkalnego, w sytuacji gdy podatnik posiadał tytuł prawny do zajmowanego budynku podlegają odliczeniu w ramach tzw. ulgi remontowej.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie argumentując jak w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył co następuje:

Skarga nie jest zasadna.

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 25.VII.2002r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U.Nr, 153 poz. 1269) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem. Oznacza to, że wyeliminować z obrotu prawnego można jedynie decyzję naruszającą prawo i to w stopniu mającym wpływ na treść rozstrzygnięcia.

Zaskarżona decyzja odpowiada prawu.

Spornym w sprawie jest w istocie jedynie wykładnia pojęć użytych przez ustawodawcę w art. 27a pkt 1 ustawy z dnia 26.VII.1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych(Dz.U.Nr.14 poz. 176 z 2000r. ze zm). W ustawie tej brak jest legalnych definicji remontu i modernizacji. Oznacza to, że należy przyjąć potoczne rozumienie tych słów. W orzeczeniu zapadłym w sprawie ISA/Gd 886/96 Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że za remont budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego w znaczeniu powszechnie stosowanym w zakresie inwestycji uważa się prace budowlane mające na celu utrzymanie lokalu lub budynku we właściwym stanie, przywrócenie jego właściwej zdolności użytkowej, którą utracił wskutek upływu czasu i eksploatacji. Za modernizację natomiast uważa się trwałe ulepszenie(unowocześnienie) istniejącego budynku lub lokalu mieszkalnego. Ogólnie zatem biorąc remont i modernizacja to prace polegające na wymianie, naprawie, zmianie, przebudowie elementów lokalu lub budynku mieszkalnego w celu przywrócenia lub poprawy ich stanu pod względem użytkowym lub technicznym. Oznacza to na co prawidłowo wskazały organy skarbowe, że aby można było lokal czy budynek remontować czy modernizować to najpierw należy go wybudować. Skoro przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wskazują momentu w jakim dom czy lokal zostały wybudowane, prawidłowo organy posłużyły się odpowiednimi regulacjami prawa budowlanego. **Skoro remont i modernizacja jak wskazano wyżej to prace, które można wykonać dopiero po wykonaniu budynku to należy uznać , że zakończenie budowy to moment**

oddania budynku do użytkowania zgodnie z art. 54 ustawy z dnia 7.VII.1994r. Prawo budowlane(Dz.U.Nr. 207 poz. 2016 z 2003r. ze zm.). Oznacza to, że zawiadomienie właściwego organu o zakończeniu budowy budynku mieszkalnego i brak w okresie 21 dniu sprzeciwu ze strony tego organu wyznacza moment od którego skarżąca nabyła prawo do odliczenia poniesionych wydatków w ramach ulgi z art. 27 a ust. 1 pkt 1 ustawy o p.d.o.f.

Dokonując powyższej wykładni Sąd miał na uwadze ogólnie obowiązującą zasadę, że prawo podatkowe w szczególności w zakresie przywilejów podatkowych należy wyklądać ściśle. Nie można się zatem zgodzić z tezą skarżącej, że nazwa ulgi nie ma znaczenia dla jej wykładni albowiem ustawodawca właśnie w nazwie ulgi wskazał cel któremu miała służyć. Każda inna wykładnia wobec braku innych wskazówek od ustawodawcy byłaby nieuprawniona. Odnosząc się do zacytowanej przez stronę skarżącą interpretacji udzielonej na podstawie art. 14 b § 2 ustawy Ordynacja podatkowa (Dz.U.Nr. 137 poz. 926 za 1997r. ze zm) przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi wskazać należy, że nie jest ona wiążąca w innej sprawie niż ta w której ją wydano. Oznacza to, że Sąd tak jak w sprawie niniejszej z przyczyn wskazanych wyżej poglądu tam zawartego nie podzielił. Zaznaczyć tylko na marginesie należy, że organ skarbowy wydający zaskarżoną decyzję nie kwestionował faktu, że podatniczka spełniała pozostałe warunki do skorzystania z przedmiotowej ulgi(posiadała tytuł prawny do budynku ,wydatki mieściły się w zakresie przedmiotowym określonym rozporządzeniem z dn. 21.XII.1996r. Dz.U.Nr. 156 poz.788 i nie były niższe niż 567 zł licząc w rachunku narastającym od 2003r.,zostały udokumentowane prawidłową fakturą , wydatki nie zostały odliczone od ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów oraz tyczyły budynku na terytorium RP). Spełnienie tych warunków implikowałoby prawem do odliczenia wydatków ale jedynie wtedy gdyby poniesiono je na remont lub modernizację. Skarżąca w toku postępowania nie wykazała takiego charakteru wydatków podnosząc, że wykończenie stanu surowego zamkniętego mieści się w zakresie przedmiotowym ulgi.

Mając powyższe na uwadze Wojewódzki Sąd Administracyjny na podstawie art., 151 ustawy z dnia 30.VIII.2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U.Nr. 153 poz. 1270 ze zm.) orzekł jak w sentencji.