

Bogumił Brzeziński

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 października 1985 r. SA/Gd 787

Palestra 32/4(364), 94-97

1988

Artykuł został zdigitalizowany i 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.

**Z ORZECZNICTWA NACZELNEGO SĄDU
ADMINISTRACYJNEGO**

1.

Glosa*

do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego
z dnia 3 października 1985 r.
SA/Gd 787/85

Teza głosowanego wyroku ma treść następującą:

Z brzmienia przepisu § 6 ust. 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 lipca 1983 r. w sprawie podatków obrotowego i dochodowego od osób fizycznych i osób prawnych nie będących jednostkami gospodarki społecznej (Dz.U. Nr 43, poz. 195)¹ wynika jedynie, że powinien zachodzić związek przyczynowy między zbyciem spółdzielczego prawa do lokalu w spółdzielni budowlano-mieszkaniowej a naby-

ciem domu (konieczność zmiany warunków mieszkaniowych) oraz że nabycie domu nie może być przesunięte w czasie dalej niż sześć miesięcy od daty zbycia prawa spółdzielczego. Przepis nie wymaga natomiast, aby zbycie prawa spółdzielczego koniecznie wyprzedzało nabycie nowego domu oraz aby wykazano, że środki na nabycie domu pochodziły ze sprzedaży spółdzielczego prawa do lokalu.

1. Problematyka opodatkowania obrotu substancją mieszkaniową budzi w ostatnich latach duże zainteresowanie społeczne. Podejmowane przez ustawodawcę próby przeciwdziałania metodami podatkowymi zjawiskom z pogranicza spekulacji mieszkaniem doprowadziły do istotnych perturbacji i zahamowania obrotu mieszkaniem jako elementu racjonalnego kształtowania swej sytuacji życiowej przez obywateli. Dodatkowym czynnikiem potęgującym istniejące niedogodności w tym zakresie jest nierządki restryktywne ustosunkowanie się do

tych zagadnień przez organy podatkowe, co wyraża się w niekorzystnej dla podatnika interpretacji przepisów prawa podatkowego. Tego rodzaju kwestii dotyka właśnie głosowany wyrok.

Przypomnijmy, że w myśl art. 7 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym źródłem przychodów, z których dochody objęte są tym podatkiem, jest m.in. sprzedaż budynku lub jego części, zbycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przydziału spółdzielni mieszkaniowej: prawa do domu jednorodzinnego lub

* Opublikowana ostatnio w Dzienniku Ustaw Nr 40 z 1987 roku kolejna zmiana ustawy o podatku dochodowym nie odbiera aktualności ani tezie wyroku, ani glosie — podobnie jak powołane w glosie nowelizacje ustawy i rozporządzenia z 1985 roku. (*Redakcja Pał.*)

¹ Zmiana: Dz.U. z 1985 r. Nr 17 poz. 75.

prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym.²

Wspomniane w przytoczonej na wstępie tezie rozporządzenie Ministra Finansów, obowiązujące w chwili wydawania decyzji w sprawie wymiaru podatku dochodowego przez Urząd Skarbowy w Ch. oraz wydawania decyzji w postępowaniu odwoławczym przez Izbę Skarbową w T. (decyzji zaskarżonej następnie do Naczelnego Sądu Administracyjnego), przewidywało, że dochodu z wyżej wymienionych źródeł nie ustala się, jeżeli sprzedawany budynek bądź zbywane prawo zostały nabyte przed okresem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiła sprzedaż (zbycie).³ Przewidywało ono ponadto, że dochodu nie ustala się (a tym samym i nie opodatkowuje) także wówczas, gdy sprzedaż bądź zbycie następuje po upływie krótszego czasu, jeśli jest to uzasadnione koniecznością zmiany warunków mieszkaniowych, a nabycie nowego budynku lub prawa do lokalu bądź domu jednorodzinnego nastąpiło nie później niż w ciągu sześciu miesięcy od dnia sprzedaży (zbycia) lub też gdy następuje to wskutek przejścia do użytkowania innego budynku lub lokalu mieszkalnego, uzyskanych w drodze spadku lub zapisu.⁴

Na skutek zmian w przepisach dotyczących podatku dochodowego, jakie dokonane zostały w 1985 r., dyspozycje zawarte dotychczas w akcie wykonawczym znalazły się obecnie w treści samej ustawy. Uległy one przy tym pewnej modyfikacji. Przede wszystkim wydłużony

został — z 5 do 10 lat — okres, którego upływ pomiędzy nabyciem a sprzedażą budynku bądź zbyciem prawa powoduje bezwarunkowe wyłączenie spod opodatkowania osiągniętego ewentualnie tą drogą dochodu. Przesłanką uzasadniającą zwolnienie od opodatkowania w wypadku sprzedaży (zbycia) przed upływem okresu 10 lat liczonych od końca roku, w którym sprzedaż bądź zbycie nastąpiło, stało się — obok konieczności zmiany warunków mieszkaniowych — także przeniesienie służbowe pracownika. Wydłużony został z 6 miesięcy do 1 roku okres, w którym powinno nastąpić nabycie innego budynku, lokalu lub prawa do lokalu bądź domu jednorodzinnego, aby — przy jednoczesnym wystąpieniu jednej z dwóch wspomnianych wyżej przesłanek — nastąpiło zwolnienie od opodatkowania osiągniętego dochodu. Dodatkowym i ważnym ograniczeniem zwolnienia stał się też warunek, aby ponowne nabycie miało miejsce za cenę nie niższą niż cena uzyskana ze sprzedaży.⁵

Dodajmy też, że w tym czasie wydane zostały wytyczne w sprawie potwierdzania — dla celów podatkowych — konieczności zmiany warunków mieszkaniowych.⁶

Wszystkie te zmiany, tak jak i obecnie projektowane zmiany regulacji prawnej w tym zakresie⁷ nie dezaktualizują w niczym tezy sformułowanej w głosowanym wyroku NSA. Dla należytej przejrzystości wywodów, dokonamy oceny zasadności tej tezy w odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego w chwili wydawania zaskarżonej decyzji przez Izbę Skarbową w T.

² Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (tekst jednolity: Dz.U. z 1983 r. Nr 43, poz. 192, zmiana: Dz.U. z 1985 r., Nr 12, poz. 51).

³ Por. § 6 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 lipca 1983 r. w sprawie podatku obrotowego i dochodowego od osób fizycznych i osób prawnych nie będących jednostkami gospodarki społecznej (Dz. U. Nr 43, poz. 195).

⁴ Ibidem, § 6 ust. 3 pkt 2.

⁵ Por. art. 10 ust. 1 pkt 19 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu ustalonym po zmianie ustawy w 1985 r.

⁶ Pismo MAiGP z dn. 17.VII.1985 r., opublikowane w Państwie 1985 r. nr 12, s. 77-79.

⁷ Por. „Rzeczpospolita” z dnia 2 października 1986 r. nr 230.

2. W sprawie zakończonej decyzją wymierzającą podatek dochodowy — konieczność zmiany warunków mieszkaniowych przez skarżących nie była przez organy podatkowe kwestionowana. Według ustaleń poczynionych przez te organy zbycie posiadanego przez skarżących prawa do lokalu mieszkalnego w spółdzielni budowlano-mieszkaniowej nastąpiło 25.IX.1984 r., natomiast oddanie do użytku budowanego przez nich domu jednorodzinnego nastąpiło 30.VIII.1984 r. Tym samym — zdaniem organów podatkowych — nie został spełniony drugi warunek zwolnienia od opodatkowania osiągniętego na skutek zbycia wspomnianego prawa do lokalu dochodu, tzn. to, aby nabycie nowego domu nastąpiło nie później, niż w ciągu sześciu miesięcy od zbycia spółdzielczego prawa do lokalu.

Interpretując wzmiankowany w tezie przepis rozporządzenia Ministra Finansów, organy podatkowe stanęły na stanowisku, że okres, w którym powinno nastąpić nabycie domu, jest ściśle określony; jego początkiem byłby dzień, w którym nastąpiło zbycie spółdzielczego prawa do lokalu, końcem zaś — dzień, w którym upłynęło od tego zdarzenia sześć miesięcy.

Tymczasem — jak słusznie podkreślił NSA — przepisy określają jedynie końcowy termin, do którego powinno nastąpić nabycie domu. Nie ma natomiast takiego warunku, aby zbycie prawa spółdzielczego koniecznym wyprzedzało nabycie nowego domu.

Stanowisko takie należy w całej ciągłości zaaprobować i zauważyć, że znajduje ono oparcie nie tylko w wykładni gramatycznej wspomnianego przepisu. Zmiana warunków mieszkaniowych jest operacją z punktu widzenia obywatela skomplikowaną zarówno ze względu na różnicowanie reżymu prawnego, ja-

kiemu poszczególne rodzaje budynków bądź mieszkań podlegają, jak i ze względu na to, że w Polsce obecnie nie występują w zasadzie rezerwy wolnych lokali mieszkalnych. Nieprzypadkowo więc ustawodawca wyznaczył stosunkowo długi, bo sześciomiesięczny termin na nabycie innego budynku, lokalu lub spółdzielczego prawa do lokalu. Można przyjąć, że zainteresowany obywatel dążyć będzie najczęściej do maksymalnego zbliżenia momentu zbycia i ponownego nabycia mieszkania. Pełna synchronizacja nie jest tutaj możliwa chociażby z tego względu, że — jak zauważył NSA — data sporządzenia kontraktu notarialnego zależy nie tylko od woli stron, ale także od wolnych terminów w biurze notarialnym. Zważmy ponadto, że najpełniejszym zabezpieczeniem ciągłości posiadania własnego lokum przez skarżących było w omawianym wypadku wcześniejsze przejście do użytkowania wybudowanego domu, poprzedzające zbycie spółdzielczego prawa do lokalu. Nie widać żadnych racji, dla których zabezpieczenia tego mieliby oni być pozbawieni.

Nie od rzeczy będzie tu zauważyć, że fakt przejściowego posiadania dwóch lokali mieszkalnych (lub lokalu i domu mieszkalnego) nie musi wcale świadczyć o szczególnie dobrej sytuacji majątkowej posiadacza. Sprzedający — właśnie dlatego, aby zapewnić sobie ciągłość godziwego mieszkania — niejednokrotnie zadłużają się, aby móc nabyć nowe, potrzebne im mieszkanie lub dom, a następnie, po przeprowadzce i sprzedaży poprzedniego lokum, spłacają zaciągnięte wcześniej długi. Podobnie ma się rzecz w wypadku wybudowania domu mieszkalnego, gdyż poważnym źródłem finansowania jest tu z reguły kredyt bankowy, którego spłata wraz z należnymi odsetkami obciąża przez wiele lat właściciela

domu bądź też jego następców prawnych.

Można by się zastanawiać, jak dalece nabycie nowego domu wyprzedzać może w czasie zbycia spółdzielczego prawa do lokalu, aby dochód osiągnięty z tej ostatniej transakcji wyłączony mógł być jeszcze z opodatkowania. Trudno byłoby o jednoznaczną odpowiedź na to pytanie. Z pewnością wyłączenie takie nie byłoby zasadne wówczas, gdyby nabycie domu nastąpiło w momencie, kiedy nie istniała jeszcze konieczność zmiany warunków mieszkaniowych. Nawet gdyby *ex post* pojawiły się okoliczności uzasadniające taką zmianę, to zbycie spółdzielczego prawa nie można by uznać za realizację przesłanki, określonej w hipotezie normy nakazującej wyłączenie z opodatkowania osiągniętego dochodu.

Należało by też zwrócić uwagę na przepisy spoza prawa podatkowego, formułujące zasadę jednego mieszkania dla jednej rodziny i określające obowiązki nabywcy budynku, lokalu bądź spółdzielczego prawa do lokalu w sytuacji, gdy dysponował on już wcześniej mieszkaniem.⁸ Nieprzestrzeganie określonego dla tych wypadków trybu postępowania zmierzającego do realizacji wspomnianej zasady nie pozostanie bez znaczenia dla oceny sytuacji prawnopodatkowej zobowiązanego.

3. Na marginesie głosowanego wyroku należałoby zwrócić uwagę na inne jeszcze, poważne nieprawidłowości, jakich dopuścili się w sprawie organy podatkowe. Ponieważ spółdzielcze prawo własnościowe do lokalu mieszkalnego naby-

te zostało przez skarżących w 1981 r. za kwotę 72 000 zł, a zbyte w 1984 r. za kwotę 800 000 zł, przeto organ podatkowy I instancji ustalił wysokość podatku dochodowego, biorąc za podstawę obliczenia różnicę tych kwot (pomniejszoną o nakłady poniesione na ulepszenie mieszkania oraz o kwotę dochodu wolnego od opodatkowania). W ten sposób wysokość zobowiązania podatkowego ustalona została na kwotę 299 222 zł.

Obliczenie takie było oczywiście nieprawidłowe. W różnicy bowiem pomiędzy ceną nabycia a ceną zbycia zawarty był znaczny procent marży inflacyjnej, którą prawodawca w odpowiedni sposób nakazuje eliminować.⁹ Nie skorygowała tego błędu Izba Skarbowa w T., rozpatrując odwołanie od decyzji wymiarowej. Dopiero po wniesieniu skargi do NSA Izba Skarbowa zmieniła swoje stanowisko co do wysokości podstawy opodatkowania, opierając ponowny wymiar podatku na różnicy pomiędzy ceną sprzedaży a zrewaloryzowanym kosztem nabycia mieszkania własnościowego przez skarżących. Zmniejszyło to kwotę podatku do wysokości 42 885 zł.

Chociaż wyrok NSA uchylił zaskarżone decyzje organów podatkowych i sprawa wysokości podatku stała się z punktu widzenia skarżących bezprzedmiotowa, to takie postępowanie tych organów, jaszkrawo naruszających prawo podatkowe i nie będących w stanie naruszenia takiego usunąć w trakcie kontroli instancyjnej, budzić musi uzasadniony niepokój.

dr Bogumił Brzeziński

⁸ Por.: art. 23 ustawy z dnia 10 kwietnia 1974 r.—Prawo lokalowe (tekst jednolity: Dz. U. z 1983 r. Nr 11, poz. 55; art. 206 ustawy z dnia 16 września 1982 r.—Prawo spółdzielcze (Dz. U. Nr 30, poz. 210).

⁹ Por. § 6 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów cytowanego w przypisie 3. Obecnie zasady rewaloryzacji kosztów nabycia rzeczy i praw majątkowych dla celów opodatkowania dochodu określa wspomniany tu przepis w brzmieniu nadanym mu przez rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 1985 r. (Dz. U. Nr 17, poz. 75).