

# Grzegorz Borkowski

---

## Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z 25 września 1987 r. III ARN 19

---

Palestra 35/3-4(399-400), 64-69

---

1991

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](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

## Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z 25 września 1987 r. III ARN 19/87

Teza glosowanego wyroku ma następujące brzmienie:

Przy ustalaniu uprawnień do ulg w zakresie podatku od spadków i darowizn, określonych w art. 16 ust. 2 ustawy z 28 lipca 1983 r.<sup>1</sup>, istotne jest porównanie składu masy majątkowej podatnika przed nabyciem spadku lub otrzymaniem darowizny z masą majątkową nabytą w drodze dziedziczenia lub darowizny. Jeżeli podatnik nie jest właścicielem budynku mieszkalnego (stanowiącego odrębną nieruchomość), nie dysponuje spółdzielczym prawem do lokalu lub nie jest najemcą lokalu na podstawie decyzji administracyjnej, a w drodze darowizny lub dziedziczenia nabywa dwa budynki mieszkalne, dwa lokale stanowiące odrębne nieruchomości albo objęte spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu, to skorzystanie z ulgi przewidzianej w art. 16 ust. 1 powołanej wyżej ustawy uzależnione jest od złożenia przez spadkobiercę lub obdarowanego oświadczenia, że co najmniej przez 5 lat od daty powstania obowiązku podatkowego będzie zamieszkiwać w nabytym budynku lub lokalu. Ulga ta dotyczy tylko tego budynku lub lokalu, w którym podatnik zamieszka.

1. Komentowany wyrok Sądu Najwyższego zapadł na tle następującego stanu faktycznego:

Andrzej J. nabył spadek, w skład którego wchodziły dwa budynki mieszkalne. Wymierzając z tego tytułu należny podatek organy podatkowe obu instancji uznały, że podatnikowi nie przysługuje ulga podatkowa przewidziana w art. 16 ust. 1, gdyż nabył dwa budynki mieszkalne i nie złożył

oświadczenia przewidzianego w ust. 2 tego artykułu.

Skargę podatnika Naczelny Sąd Administracyjny oddalił wyrokiem z 28 listopada 1984 r., podzielając pogląd organów podatkowych, że w przypadku nabycia dwóch domów ulga podatkowa, o której by mowa wyżej, nie przysługuje.

Mimo to, wykazując brak konsekwencji, NSA pouczył skarżącego, że może ubiegać się o żadaną ulgę, poprzez złożenie oświadczenia, że co najmniej przez 5 lat od daty powstania obowiązku podatkowego będzie zamieszkiwać w nabytym budynku.

Podatnik złożył takie oświadczenie i - powołując się na powyższe pouczenie - wystąpił do Urzędu Skarbowego o zastosowanie ulgi.

Urząd ten poinformował podatnika, że ulga podatkowa przysługuje jedynie wówczas, gdy przedmiotem nabycia jest tylko jeden budynek mieszkalny, w którym spadkobierca zamieszkuje oraz złoży wymagane oświadczenie, że nie będzie go zbywał przez okres 5 lat.

Informację powyższą podatnik uznał za decyzję odmowną i wniósł od niej odwołanie do Izby Skarbowej. Ta z kolei potraktowała odwołanie jako wniosek o wznowienie postępowania i odmówiła uchylenia decyzji o wymiarze podatku od spadku - wobec braku podstaw z art. 145 §1 k.p.a.

Skargę podatnika na tę decyzję (uznając widocznie, że jest to decyzja wydana w drugiej instancji na skutek odwołania podatnika, a nie rozstrzygająca wniosek o wznowienie postępowania) Naczelny Sąd Administracyjny uwzględnił wyrokiem z 6 maja 1986 r., wyrażając pogląd, że prawomocne

rozstrzygnięcie w przedmiocie wymiaru podatku od nabycia spadku, bez żądania podatnika zastosowania ulgi podatkowej na podstawie art. 16 ust. 2 pkt 1, nie stwarzało przeszkody do wystąpienia o przyznanie tej ulgi, a zatem wniosek podatnika podlegał merytorycznemu rozpoznaniu.

Pierwszy z wymienionych wyżej wyroków NSA (z 28 listopada 1984 r.) zaskarżył rewizją nadzwyczajną Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego, zarzucając m.in. naruszenie art. 16 ust. 2 cyt. ustawy.

Rewizja nadzwyczajna została uwzględniona. Sąd Najwyższy wyraził pogląd, że okoliczność nabycia przez spadkobiercę lub obdarowanego więcej niż jednego budynku mieszkalnego sama przez się nie wyłącza uprawnienia do skorzystania z ulgi podatkowej, o której mowa. Rzecz bowiem nie w tym, ile podatnik nabył budynków, lecz w tym, czy przed nabyciem spadku lub zawarciem umowy darowizny był właścicielem budynku, lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość, lokalu spółdzielczego lub lokalu zajmowanego na podstawie decyzji administracyjnej, a jeśli był, to czy zrezygnował z tych uprawnień w sposób unormowany w art. 16 ust. 2 pkt 1-3. Nie sposób, tak jak to przyjęły organy podatkowe i NSA w tej sprawie, wiązać uprawnień do skorzystania z ulgi podatkowej z faktem, że w chwili powstania obowiązku podatkowego (to jest w chwili przyjęcia spadku - art. 6 ust. 1 pkt 1 cyt. ustawy) spadkobierca lub obdarowany jest już (od chwili śmierci spadkodawcy lub zawarcia umowy darowizny) właścicielem dwóch budynków, a jednocześnie nie zbył jednego z nich na rzecz zstępnych lub Państwa, a zatem nie spełnił warunków, o których mowa w art. 16 ust. 1 i 2. Tego rodzaju interpretacja, zdaniem Sądu Najwyższego, pozostaje w sprzeczności z treścią tego przepisu i przekreśla istotę zawartego w nim unormowania. Jednym z warunków skorzystania z ulgi podatkowej jest to, aby podatnik przed nabyciem spadku lub zawarciem umowy darowizny (a nie w chwili

powstania obowiązku podatkowego) nie był właścicielem lub dysponentem budynku lub lokalu, o których mowa w art. 16 ust. 2. Nie był nim skarżący, który ponadto w zeznaniu podatkowym oświadczył, że po odbyciu służby wojskowej będzie nadal zamieszkiwał w odziedziczonym budynku. Powyższe ustalenia wskazują na to, że spełnił on przesłanki do zastosowania ulgi na podstawie art. 16 ust. 1. W tej sytuacji zaskarżony wyrok NSA z 28 listopada 1984 r., jak i decyzje organów podatkowych obu instancji, jako oparte na błędnej interpretacji art. 16 ust. 2, podlegały uchyleniu.

2. Sytuacja, w której spadkobierca nabywa więcej niż jeden budynek mieszkalny lub lokal, nie należy w naszych warunkach gospodarczych do często spotykanych. Jeszcze rzadziej sprawy tego rodzaju trafiają na wokandę sądową w celu kontroli legalności dokonanego z tego tytułu wymiaru podatku. W ciągu kilkuletniej obserwacji wyroków NSA dotyczących podatku od spadków i darowizn odnotowałem zaledwie trzy takie sprawy. Ciekawe, że tylko w jednej z nich wydano wyrok zgodny z omawianą tu tezą. W pozostałych dwóch przypadkach NSA podzielił pogląd organów podatkowych, że spadkobiercom dziedziczącym dwa budynki ulga podatkowa nie przysługuje, gdyż w dacie powstania obowiązku podatkowego nie spełniali wymaganych warunków. Dodać należy, że także drugi wyrok NSA, z 6 maja 1986 r., został uchylony<sup>2</sup> w następstwie rewizji nadzwyczajnej wniesionej przez Ministra Sprawiedliwości. Można zatem przyjąć, że zasługująca na aprobatę linia orzecznictwa została wytyczona. Nie oznacza to jednak, że rozstrzygnięte zostały wszystkie wątpliwości, które nastęrcza wyjątkowo niefortunna redakcja art. 16 ustawy.

3. Czytając uzasadnienie komentowanego wyroku odnosi się wrażenie, że obydwie sądy (NSA i SN) orzekały na podstawie odmiennych stanów faktycznych.

Naczelny Sąd Administracyjny w motywach zaskarżonego wyroku pouczał skar-

żącego o możliwości złożenia oświadczenia, że będzie zamieszkiwał w odziedziczonym budynku, z czego należałoby wnosić, że do chwili wydania zaskarżonej decyzji - a nawet wyroku - oświadczenie takie nie zostało złożone. Tymczasem SN wskazał na oświadczenie tej treści zawarte już w złożonym przez podatnika zeznaniu podatkowym. Można zatem przypuszczać, że NSA nie dostrzegł tego fragmentu zeznania podatkowego, bo chyba nie jest możliwe, by przyjmował, że oświadczenie podatnika wymaga jakiejś szczególnej formy. Może ono być złożone organowi podatkowemu w jakiegokolwiek formie i to aż do zakończenia postępowania odwoławczego. Nasuwa się jednak pytanie, jak należy postąpić, gdy podatnik złoży to oświadczenie już po ostatecznym wymiarze podatku i zażąda przyznania ulgi podatkowej?

Wbrew pogładowi Izby Skarbowej nie można tego żądania uznać za wniosek o wznowienie postępowania, gdyż nowa okoliczność, jaką jest złożenie oświadczenia, powstała już po wydaniu ostatecznej decyzji (art. 145 §1 pkt 5 k.p.a.). Nie można także przyznać racji NSA, że taka sytuacja nie stwarza przeszkód do merytorycznego rozpoznania żądania. Przepisy ustawy nie dają podstaw do dzielenia postępowania administracyjnego na dwa odrębne postępowania: pierwsze - dotyczące wymiaru podatku, i drugie - dotyczące zastosowania ulgi podatkowej.

W następstwie powstania obowiązku podatkowego (art. 6 ust. 1 i 2) należy ustalić podstawę opodatkowania (art. 7 i n.), a następnie określić wysokość zobowiązania podatkowego, uwzględniając takie elementy, jak: grupa podatkowa, skala podatku i przysługujące ulgi (art. 14, 15 i 16). Decyzja „wymiarowa” jest wypadkową tych elementów. Bez jej wzruszenia sugerowane przez NSA rozpoznanie sprawy było niedopuszczalne, jako że sprawa została już zakończona decyzją ostateczną. Zastosowanie się organu podatkowego do wyty-

cznych NSA doprowadziłoby do wydania decyzji nieważnej (art. 156 §1 pkt 3 k.p.a.)

Jedynym możliwym do przyjęcia rozwiązaniem było zatem potraktowanie żądania podatnika jako wniosku o zmianę lub uchylenie decyzji ostatecznej i rozpoznanie go na podstawie art. 155 k.p.a. Jak się wydaje, w rozpatrywanej sprawie zachodziły przesłanki do uznania, że słuszny interes strony przemawia za stosowną korektą decyzji ostatecznej.

4. Niezwykle kontrowersyjna, a przy tym nader istotna, była kwestia, czy do zastosowania omawianej ulgi wystarczy samo złożenie oświadczenia (przesłanka o formalnym charakterze), za czym przemawiałaby gramatyczna wykładnia art. 16 ust. 2, czy też niezbędne jest faktyczne zamieszkiwanie w nabytym budynku lub lokalu (przesłanka o charakterze materialnym).

Przyjęcie przesłanki tylko o formalnym charakterze otwierałoby pole do nadużyć. Albowiem w brzmieniu obowiązującym w dacie wydania zaskarżonej decyzji ustawa<sup>3</sup> nie przewidywała możliwości „cofnięcia” ulgi podatkowej w przypadku niezamieszkania nabywcy, mimo złożenia oświadczenia w tym przedmiocie, w nabytym budynku czy lokalu. Dostrzegał takie niebezpieczeństwo NSA, stwierdzając w jednym z wyroków<sup>4</sup>, że organ podatkowy jest uprawniony do oceny, czy deklarowane zamieszkanie w lokalu jest w świetle ujawnionych w sprawie okoliczności faktycznych - w ogóle możliwe. „Zmiękczać” konsekwentne w większości spraw stanowisko organów podatkowych, w myśl którego podatnik powinien rzeczywiście zamieszkiwać w nabytym budynku (lokalu) już w dacie powstania obowiązku podatkowego, NSA przyjmował niekiedy<sup>5</sup>, że do zastosowania ulgi podatkowej wystarczające jest, by nabywca „w najbliższym czasie” zamieszkał w budynku i zamieszkiwał w nim przez 5 lat od daty powstania obowiązku podatkowego. Natomiast po opublikowaniu komentowanego tu wyroku

Sądu Najwyższego - Naczelny Sąd Administracyjny zaczął przyjmować, że do zastosowania ulgi wystarczające jest samo złożenie wymaganego oświadczenia, i to także w sytuacji, gdy spadkobierca nie miał realnych szans na zamieszkiwanie w lokalu we wskazanym w ustawie, 5-letnim okresie (nabywcą w omawianej sprawie - w drodze dziedziczenia - spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu było kilkuletnie dziecko, zamieszkujące z rodzicami w ich lokalu<sup>6</sup>).

Tak formalistyczna interpretacja omawianego przepisu nie mogła nie nasuwać wątpliwości, jako że podważała podstawowy cel przedmiotowej ulgi podatkowej: zmniejszenie dolegliwości ekonomicznej podatku tym spadkobiercom (obdarowanym), którzy będą osobiście korzystać z nabytego budynku (lokalu). Pogląd, że o przyznaniu ulgi decyduje nie tylko samo złożenie oświadczenia, ale i faktyczne zamieszkiwanie, wynika z treści ostatniego zdania art. 16 ust. 2, dotyczącego sytuacji, gdy budynek (lokal) jest zajęty przez osoby trzecie. Przesunięcie terminu „pozbycia się” dotychczas posiadanego budynku lub lokalu uzasadnione bowiem jest niemożnością zamieszkania w budynku (lokalu) nabytym.

Reakcją na zmianę dotychczasowej linii orzecznictwa była nowelizacja art. 16 ust. 2<sup>7</sup>. Przepis ten w aktualnym brzmieniu uzależnia zastosowanie ulgi od zamieszkania w nabytym budynku (lokalu) od daty powstania obowiązku podatkowego, bez potrzeby składania uprzednio wymaganego oświadczenia. Rozwiązanie to, rozstrzygając w sposób jednoznaczny omawianą tu sporną kwestię, stawia jednak przed organami podatkowymi nowe znaki zapytania.

Pierwsza wątpliwość dotyczy daty, od której należy liczyć bieg owego 5-letniego okresu zamieszkiwania. Zasadą jest, że obowiązek podatkowy przy nabyciu w drodze dziedziczenia powstaje z chwilą przyjęcia spadku (art. 6 ust.1 pkt 1). Jest to data złożenia przez spadkobiercę oświadczenia

w tym przedmiocie, w braku zaś takiego oświadczenia data, wraz z którą upływa 6-ciomiesięczny termin do złożenia tego rodzaju oświadczenia (art. 1015 k.c.). Natomiast w sytuacji, gdy spadkobierca, wbrew obowiązkowi<sup>8</sup>; nie zgłosi nabycia spadku od opodatkowania, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku (art. 6 ust. 4). Te dwa zdarzenia prawne, których skutkiem jest powstanie obowiązku podatkowego, może dzielić - i najczęściej dzieli - znaczny odstęp czasowy. Które zdarzenie uznać za początek wymaganego okresu zamieszkiwania, w sytuacji, gdy spadkobierca zamieszkał w lokalu wprawdzie już po przyjęciu nie zgłoszonego do opodatkowania spadku, ale przed uprawomocnieniem się wspomnianego wyżej orzeczenia sądowego? Praktyka organów podatkowych dowodzi, że zgłoszenie obowiązku podatkowego najczęściej ma miejsce dopiero po przeprowadzeniu postępowania sądowego.

Kolejna wątpliwość dotyczy kwestii, czy - odmiennie niż dotychczas - ma być pozbawiony ulgi podatkowej spadkobierca (obdarowany) budynku (lokalu) zajętego przez osoby trzecie, który z tej przyczyny nie mógł tam zamieszkać przed uzyskaniem stwierdzenia nabycia spadku i usunięciem tych osób?

Te i inne wątpliwości będzie musiało rozstrzygnąć orzecznictwo. Można jedynie powtórzyć za wybitnym znawcą przedmiotu<sup>9</sup>, że i tym razem ustawodawcy zabrakło wyobraźni.

5. Wyżej przedstawione uwagi dotyczyły kryteriów o charakterze podmiotowym, jakim powinien odpowiadać nabywca ubiegający się o zastosowanie ulgi podatkowej. Nie mniej istotne są kryteria przedmiotowe dotyczące nabytego budynku. Przedmiotem nabycia są bowiem niejednokrotnie budynki znajdujące się w różnych stadiach budowy.

Stanowisko organów podatkowych w znanych mi sprawach było w zasadzie

konsekwentne: budynek powinien być zamieszkały, a w każdym razie powinien spełniać wymagania prawa budowlanego ustalone dla budynków mieszkalnych. Niekiedy<sup>10</sup> za datę, od której przysługuje ulga, przyjmowano dzień faktycznego objęcia budynku obowiązковым ubezpieczeniem.

Natomiast orzecznictwo NSA cechowała w tym zakresie zaskakująco duża rozbieżność. Najdalej odbiegający od stanowiska organów podatkowych pogląd głosił<sup>11</sup>, że „od momentu wydania pozwolenia na budowę, poprzez okres trwania budowy i nadal, budynek jest domem mieszkalnym z wszelkimi tego konsekwencjami prawnymi, chociaż nie jest całkowicie wykończony”. Inne składy orzekające NSA bądź podzielały pogląd organów podatkowych, że budynek powinien być zamieszkały, bądź szukały rozwiązań pośrednich. Ostatecznie - w celu usunięcia rozbieżności w orzecznictwie - przyjęto<sup>12</sup> definicję budynku zamieszczoną w §10 ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z 21 lutego 1985 r. w sprawie ubezpieczenia ustawowego budynków oraz mienia w gospodarstwach rolnych<sup>13</sup>. Za budynek - w myśl §10 ust. 2 rozp. - uważa się budowlę umocowaną w ziemi lub na ziemi, posiadającą ściany lub słupy albo filary oraz pokrycie dachowe. O charakterze budynku decyduje cel, jakiemu ma on służyć. Przy tej interpretacji nabywcy budynków w tzw. stanie surowym (zamkniętym) mogli, przy spełnieniu pozostałych przesłanek, o których mowa w art. 16 ust. 2, korzystać z ulgi podatkowej, bez konieczności badania, czy budynek w chwili powstania obowiązku podatkowego był zamieszkały lub czy nadawał się do zamieszkania.

Nowelizacja<sup>14</sup> omawianego przepisu zdecydowanie ogranicza krąg nabywców uprawnionych do skorzystania z ulgi. Nabywca, który przed powstaniem obowiązku podatkowego zamieszka w budynku, bez potrzeby dokonywania w nim jakichkolwiek nakładów, skorzysta z ulgi, natomiast nabywca, który będzie kończył budowę, co przecież wiąże się ze znacznymi wydatkami, będzie tej ulgi pozbawiony.

Czy taka była intencja ustawodawcy - można wątpić.

6. Jeśli już mowa o nie zamierzonych, „ubocznych”, skutkach, to należy zwrócić uwagę Sądowi Najwyższemu, że zrobił on skarżącemu nieoczekiwany prezent - w postaci całkowitego zwolnienia go od podatku spadkowego. Uchylając bowiem, bez istotnej potrzeby (decyzja Urzędu Skarbowego mogła być przecież skorygowana przez organ odwoławczy) decyzje obu instancji, doprowadził do sytuacji, że podatek nie będzie już wymierzony.

Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych<sup>15</sup>, nie można wydać decyzji w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy (zgłoszony do opodatkowania) upłynęły 3 lata. Przepis ten uniemożliwi w niniejszej sprawie organowi podatkowemu ustalenie zobowiązania do zapłacenia podatku od spadków i darowizn, nawet przy zastosowaniu ulgi podatkowej.

Chroniąc interes podatnika nie można tracić z pola widzenia - zwłaszcza w obecnej sytuacji gospodarczej - interesu Skarbu Państwa, który został pozbawiony należnego mu podatku.

*Grzegorz Borkowski*

#### PRZYPISY

<sup>1</sup> Powołane w tekście bez bliższego określenia artykuły oznaczają przepisy ustawy z 28 lipca 1983 r. (Nr 45, poz. 207; zm.: Dz. U. z 1989 r. Nr 74, poz. 443).

<sup>2</sup> Wyrok SN z 14 grudnia 1988 r. III ARN 65/88, nie publ.

<sup>3</sup> Przed nowelizacją dokonaną ustawą z 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, Dz. U. Nr 74, poz. 443.

<sup>4</sup> III SA 1455/87, wyrok nie publ.

<sup>5</sup> SA-Ka 110/86, wyrok nie publ.

<sup>6</sup> III SA 1321/87, wyrok nie publ.

<sup>7</sup> Patrz przyp. 3.

<sup>8</sup> Patrz §2 ust. 2 rozp. Ministra Finansów z 11 września 1981 r. w sprawie podatku od spadków i darowizn, Dz. U. Nr 23, poz. 121.

<sup>9</sup> M. G i n t o w t - J a n k o w i c z w glosie do wyroku NSA z 21 stycznia 1986 r. III SA 1260/85.

<sup>10</sup> SA-Lu 510/85, wyrok nie publ.

<sup>11</sup> Patrz wyrok wskazany w przyp. 5.

<sup>12</sup> Patrz „podatek od spadków i darowizn w świetle orzecznictwa NSA” - opracowanie Biura Orzecznictwa.

<sup>13</sup> Dz. U. Nr 10, poz. 38.

<sup>14</sup> Patrz przyp. 3.

<sup>15</sup> Dz. U. z 1980 r. Nr 27, poz. 111 z późn. zm.