

Andrzej Zieliński

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 1994 r. SA-P 883

Palestra 38/12(444), 193-196

1994

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.

■ **Glosa do wyroku Naczelnego Sądu
Administracyjnego
z dnia 9 czerwca 1994 r.**

SA-P 883/94*

Teza glosowanego wyroku brzmi:

„Dla dokonywanej przez organy podatkowe oceny charakteru świadczenia istotny jest moment jego spełnienia”.

(wyrok wydany w składzie sędziów NSA: Maria Hrycaj – sprawozdawca, Jerzy Małecki, Maria Skwierzyńska)

1. Przedstawiona powyżej teza została zawarta w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wydanego na skutek skargi wniesionej przez pełnomocnika skarżącej A.Z. od decyzji Organów Podatkowych I i II Instancji w Szczecinie. Stan faktyczny sprawy przedstawiał się następująco:

W dniu 27 IX 1990 r. w Państwowym Biurze Notarialnym w Szczecinie sporządzona została w formie aktu notarialnego umowa kupna sprzedaży, na podstawie której skarżąca A.Z. nabyła lokal mieszkalny, stanowiący odrębną nieruchomość i wpisaną do księgi wieczystej Kw Nr... Skarżąca zapłaciła za ów lokal kwotę 150 000 000 zł oraz poniosła opłatę notarialną i skarbową w łącznej kwocie 9 750 000 zł. Przesłuchana w Urzędzie Skarbowym w Szczecinie A.Z. wyjaśniła, iż pieniądze na kupno mieszkania otrzymała w ramach alimentów od ojca jej dziecka J.J.D.

Decyzją z dnia 29 IX 1993 r. Pierwszy Urząd Skarbowy w Szczecinie na podstawie przepisu art. 1 i art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 28 VII 1983 r. o podatkach od spadków i darowizn (Dz U Nr 45, poz. 207 z późn. zm.) oraz § 1 pkt 2 rozp. Ministra Finansów z dnia 22 III 1991 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz U Nr 26, poz. 108) ustalił podatek od darowizny w kwocie 51 999 000 zł.

Organ I-wszej Instancji nie uznał otrzymanej przez A.Z. od J.J.D. kwoty jako skapitalizowanych alimentów na rzecz dziecka, ponieważ mieszkanie zostało kupione na rzecz skarżącej A.Z., a nie jej małoletniego dziecka. Na skutek odwołania A.Z. Izba Skarbowa w Szczecinie, dzieląc co do zasady argumenty prawne przedstawione w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji, uchyliła ją i ustaliła podatek od darowizny

* wyrok dotąd nie publikowany w urzędowym zbiorze orzecznictwa

w kwocie 35 548 000 zł, przyjmując na podstawie obowiązującego w dniu wymiaru podatku rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 VI 1993 r. kwotę wolną od podatku oraz stawki podatkowe.

Decyzję Izby Skarbowej w Szczecinie zaskarżyła A.Z. do Naczelnego Sądu Administracyjnego, wnosząc o jej uchylenie, łącznie z decyzją Organu Podatkowego I-wszej Instancji.

Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżoną decyzję oraz zasądził na rzecz skarżącej 6 422 000 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania.

2. Glosowany wyrok, a zwłaszcza jego teza mają wartość znacznie przekraczającą ramy tej jednostkowej sprawy.

Wyartykułowanie zasady, iż dla oceny charakteru świadczenia przez organy podatkowe istotny jest moment jego spełnienia posiada kapitalne znaczenie zarówno dla teorii prawa podatkowego, jak i jego stosowania.

Prawo podatkowe charakteryzuje się faworyzowaniem interesu publicznego z dominacją elementów władczości zarówno w prawie materialnym, jak i procesowym. Z tego względu gwarancje prawne ochrony interesu jednostki zarówno w fazie stanowienia prawa, jak i jego stosowania nabierają szczególnego znaczenia¹.

Trafnie w literaturze podkreślano, iż podstawą owych gwarancji jest norma generalna zawarta w art. 1 Konstytucji RP, którą orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego interpretuje w aspekcie zasad zaufania obywatela do prawa, zaufania obywatela do państwa, ochrony praw nabytych, niedziałania prawa wstecz, pozycji ustawy w systemie prawa oraz wzajemnego stosunku do siebie źródeł prawa².

Z zasady państwa prawnego statuowanej w art. 1 Konstytucji RP wynika również – w dziedzinie prawa podatkowego – zasada pewności prawa podatkowego. Winna ona oznaczać, że obowiązek podatkowy, mający postać zobowiązania podatkowego, który tworzy dla podatnika obowiązek uiszczenia podatku, a jednocześnie dla organów podatkowych uprawnienie do żądania zapłaty takiego podatku, nie może być dowolnie interpretowany ani przez organy podatkowe, ani przez orzecznictwo sądownictwa administracyjnego. W szczególności zaś wykładnia prawa podatkowego nie może być kształtowana w myśl dość powszechnie przyjętej w tej mierze zasady *in dubio pro fisco*.

Nakładanie na obywateli obciążeń podatkowych winno być dokonywane wyłącznie w drodze ustawowej. Natomiast organy podatkowe powołane są do stosowania prawa z wyłączeniem kompetencji do jego tworzenia lub uzupełniania czy to w drodze wypełnienia luk w obowiązujących przepisach, czy też stosowania analogii na niekorzyść podatnika. Konkludując, uznać należy, że teza glosowanego

wyroku, kładąca nacisk na moment spełnienia świadczenia, jako decydujący dla oceny charakteru świadczenia, stanowi fundamentalny dorobek praktyki, godny upowszechnienia.

3. Również rozstrzygnięcie sprawy, na tle której Naczelny Sąd Administracyjny sformułował glosowaną tezę jest trafne. Skarżąca przeznaczyła skapitalizowane alimenty na zakup mieszkania, w którym zamieszkała ze swoim małoletnim dzieckiem.

Organy Podatkowe przyjęły, że z chwilą zakupu mieszkania na nazwisko skarżącej, a nie dziecka, owe skapitalizowane alimenty utraciły swój charakter i przerodziły się w darowiznę na rzecz matki dziecka. Stanowisko organów podatkowych jest oczywiście błędne. Przeznaczeniem środków utrzymania (alimentów) jest zapewnienie uprawionemu m i e s z k a n i a, ogrzewania, oświetlenia, wyżywienia, odzieży itp. (porównaj: orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 19 V 1975 r. – III CRN 55/75, OSNCP 1976, poz. 133). Treść obowiązków alimentacyjnych wobec dziecka jest szeroka, bowiem obejmuje dostarczanie jemu wszystkiego, co jest potrzebne do jego rozwoju fizycznego i umysłowego (porównaj: uchwała Sądu Najwyższego z dnia 6 II 1969 r. – III CZP 129/68, OSNCP 1969, poz. 170). Ogólnie zatem można stwierdzić, że funkcja alimentów sprowadza się do zapewnienia uprawionemu dziecku odpowiedniego standardu życia, a nie do pomnażania jego majątku.

Rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego pozostaje także w zgodności z Deklaracją Praw Dziecka z 1959 r. uchwaloną przez Zgromadzenie Ogólne ONZ w dniu 20 XI 1959 r., która w zasadzie 4. stanowi: „Dziecko korzysta z dobrodziejstw ubezpieczeń społecznych. Jest ono uprawnione do tego, by zdrowo rosło i rozwijało się; w tym celu należy zapewnić szczególną ochronę zarówno dziecku, jak i m a t c e, łącznie z odpowiednią opieką, tak przed urodzeniem, jak i po urodzeniu. Dziecko ma prawo do odpowiedniego wyżywienia i m i e s z k a n i a, rozrywek i opieki lekarskiej”.

Słusznie NSA stwierdził w uzasadnieniu swojego wyroku, że sposób rozporządzenia alimentami przez przedstawiciela ustawowego dziecka w żadnym razie nie może prowadzić do zmiany alimentacyjnego charakteru świadczenia. Ewentualna ocena postępowania matki – jak podkreślił NSA – także w aspekcie wydatkowania pieniędzy pochodzących z alimentów należy do sądu opiekuńczego, a nie organu podatkowego.

4. Mając na uwadze zarówno tezę generalną, jak i sposób rozstrzygnięcia sprawy, orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zasługuje na pełną aprobatę. Stanowiska tego – in meritum – nie podważa

wadliwe rozstrzygnięcie o kosztach postępowania, polegające na nieuwzględnieniu przez NSA spisu kosztów, acz ów mieścił się w stawkach taryfowych.

Andrzej Zieliński

Przypisy:

¹ R. Masztalski: *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, PiP 1993, z. 4, s. 7.

² J. Zakrzewska: *Konstytucyjna zasada państwa prawnego w praktyce Trybunału Konstytucyjnego*, PiP 1992, z. 7, s. 8.