

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Palestra 46/1-2(529-530), 225-237

2002

Artykuł został 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.

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 7 marca 2001 r. sygn. I SA/Gd 1799/98

Zagadnienie prawne:

W przypadku osoby rozwiedzionej samotnie wychowującej dzieci uprawnienie do preferencyjnego opodatkowania z przepisu art. 6 ust. 4 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.) wynika z tytułu prawnego jakim jest orzeczenie sądowe o sprawowaniu władzy rodzicielskiej.

Z uzasadnienia wyroku: Po rozpatrzeniu odwołania J. S. Izba Skarbowa decyzją z 10 lipca 1998 r. utrzymała w mocy decyzję organu skarbowego I instancji, na podstawie której określono podatnikowi wysokość zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 1995 w kwocie 2 151,90 zł oraz wysokość odsetek za zwłokę na dzień wydania decyzji. W podstawie prawnej tej ostatnio wymienionej decyzji powołano m.in. art. 45 ust. 6 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.).

Powodem określenia wysokości zobowiązania podatkowego w innej kwocie niż deklarował to J. S. w zeznaniu PIT-34 o wysokości dochodu osiągniętego w 1995 r. przez osobę samotnie wychowującą małoletnie dzieci było stwierdzenie w trakcie kontroli skarbowej, że podatnik nie spełniał warunku uprawniającego do ustalenia podatku dochodowego od osób fizycznych w sposób określony w art. 6 ust. 4 cyt. ustawy, tj. jako osoba samotnie wychowująca małoletnie dzieci.

Stwierdzenie powyższe oparto o ustalenie tego rodzaju, iż na mocy wyroku Sądu Rejonowego nastąpiło rozwiązanie małżeństwa podatnika z B.S. Wykonywanie

władzy rodzicielskiej nad małoletnim synem Sąd powierzył matce. Podatnikowi Sąd zastrzegł prawo utrzymywania osobistych kontaktów z synem, a ponadto zasądził od podatnika na rzecz syna alimenty.

Matka dziecka zeznała, że bezpośrednio opiekę nad synem w 1995 r. sprawował podatnik, m.in. pokrywał koszty jego utrzymania, a ponadto stwierdziła, że za 1995 r. rozliczała się jako osoba samotnie wychowująca dzieci.

Organ odwoławczy na tle przepisów podatkowych w związku z przepisami kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, a w szczególności art. 133 § 1 k.r. i o. stanowiącego o obowiązku alimentacyjnym rodziców względem dziecka zauważył, iż wydatki ponoszone przez podatnika mieściły się w ramach obowiązku alimentacyjnego. Nie miało również znaczenia dla statusu podatnika faktyczne wykonywanie opieki nad małoletnim synem, skoro nie sprawował władzy rodzicielskiej, bowiem ta powierzona została matce. Zatem tylko matka posiadała prawo do preferencyjnego opodatkowania jako osoba samotnie wychowująca dzieci.

Zdaniem skargi wniesionej do Naczelnego Sądu Administracyjnego decydujący powinien być stan faktyczny danego przypadku, a nie tylko formalnie istniejące i to z bardzo odległego czasu uregulowanie sądu. Orzeczenia o wykonywaniu władzy rodzicielskiej mogą być zmienione w razie zmiany okoliczności, czy decyzji rodziców lub potrzeb dziecka. Jednakże nie jest konieczne, by w każdym przypadku występować do sądu.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga nie zasługuje na uwzględnienie.

Według przepisu art. 6 ust. 4 powołanej na wstępie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, osoby samotnie wychowujące dzieci mogą podlegać preferencyjnemu opodatkowaniu, jeżeli złożą stosowny wniosek.

Natomiast przepis art. 6 ust. 5 wymienia osoby, którym przysługuje status osoby samotnie wychowującej dzieci, a mianowicie rodzica albo opiekuna prawnego stanu wolnego; pannę, kawalera, osobę rozwiedzioną, wdowę oraz wdowca.

W przepisie tym pomieszczono dwie grupy osób stanu wolnego, z których jedną można ocenić na podstawie okoliczności faktycznych, natomiast druga grupa wymaga posiłkowania się sytuacją prawną danej osoby. Mianowicie chodzi o rodzica (opiekuna prawnego) stanu wolnego będącego osobą rozwiedzioną. Ta okoliczność faktyczna będzie ustalana na podstawie wyroku rozwodowego. W takim zaś przypadku zarówno po stronie byłej małżonki, jak i byłego małżonka wystąpi ten sam przymiot – rodzic stanu wolnego będący osobą rozwiedzioną. Z istoty pojęcia „osoba samotnie wychowująca dzieci” należy wyprowadzić taki stan, w którym nie wystąpi konkurencja wspomnianych osób.

Za nieznośną prawnie uznać bowiem należałoby taką sytuację, w której z tego samego stanu faktycznego dwie osoby wysnują wniosek, że są osobami samotnie wychowującymi dzieci, co miało miejsce w niniejszej sprawie.

Wobec tego, że status osoby rozwiedzionej kreuje wyrok rozwodowy, to idąc dalej tym tokiem prawnym za osobę samotnie wychowującą dzieci uznać należy

osobę, której w wyroku rozwodowym powierzono wykonywanie władzy rodzicielskiej, gdyż obejmuje ona m.in. wychowanie dzieci.

Za niepozbawione racji uznać należy stwierdzenia skargi, że w miarę upływu czasu mogą nastąpić takie zmiany, które uzasadniałyby zmiany w zakresie orzecznej władzy rodzicielskiej. Jednakże nie powinno to następować w drodze porozumień czy faktów dokonanych, lecz poprzez formalny wyraz w orzeczeniu sądowym.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 20 kwietnia 2001 r. sygn. I SA/Ka 1581/00

Zagadnienie prawne:

Płatnik nie może ubiegać się o umorzenie należności z tytułu nieodprowadzonego podatku w oparciu o art. 67 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Postępowanie wszczęte na wniosek płatnika w tym przedmiocie podlega umorzeniu jako bezprzedmiotowe.

Z uzasadnienia wyroku: Zaskarżoną decyzją ostateczną z 31 maja 2000 r. Izba Skarbowa utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego z 14 lutego 2000 r., którą odmówiono R. Z. zmiany decyzji ostatecznej tego organu z 19 listopada 1999 r. w sprawie umorzenia jako bezprzedmiotowego postępowania o umorzenie odsetek od zaległości podatkowej w pobranym podatku dochodowym od osób fizycznych w okresie od grudnia 1995 r. do maja 1996 r.

Organ I instancji wydał swą decyzję w oparciu o przepisy art. 67 § 1 oraz art. 253 § 1 i 4 Ordynacji podatkowej, a w uzasadnieniu podał, że R.Z. była płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, a art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej daje podstawę do ubiegania się o umorzenie zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę wyłącznie podatnikom. Z tego względu organy podatkowe nie mają podstawy prawnej do prowadzenia postępowania o umorzenie odsetek na wniosek płatnika. W tej sytuacji postępowanie wszczęte wnioskiem takiego podmiotu prawa podatkowego jest bezprzedmiotowe i podlega umorzeniu. W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego R.Z. oparła się w całości na wywodach słusznościowych, nie formułując żadnego zarzutu prawnego w odniesieniu do zaskarżonej decyzji.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Stanowisko organów podatkowych jest zgodne z prawem.

Art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi, że „w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym organ podatkowy, na wniosek podatnika, może umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe lub odsetki za zwłokę”. Z treści tego przepisu wynika w sposób nie budzący wątpliwości, że – po pierwsze – postępowanie w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowych jest postępowaniem prowadzonym wyłącznie na wniosek oraz – po drugie – że jedynym podmiotem uprawnionym do złożenia takiego wniosku jest podatnik.

Na gruncie poprzednio obowiązującego stanu prawnego (ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych) wypracowano w orzecznictwie pogląd,

że do ubiegania się o ulgi podatkowe w postaci odroczenia terminu płatności lub rozłożenia podatku na raty (art. 22 tej ustawy), a także umorzenia zobowiązania podatkowego (art. 31) uprawniony jest także płatnik. Stanowisko takie przedstawiło też Ministerstwo Finansów.

Z tego względu sąd wnikliwie rozważył, czy Ordynacja podatkowa na tyle zmieniła stan prawny, że pogląd zaprezentowany wyżej utracił swą aktualność. Przede wszystkim należy podkreślić, że uprawnienie płatnika do ubiegania się o ulgi podatkowe nie było w ustawie o zobowiązaniach podatkowych przewidziane wprost, a same przepisy w tym zakresie były dość ogólnikowe. Uprawnienie płatnika było zatem wynikiem wykładni przepisów i zastosowania analogii do sytuacji prawnej podatnika.

Ordynacja podatkowa, jak wskazano wyżej, w odniesieniu do umorzenia zaległości podatkowych przewiduje, że prawo do wnioskowania o umorzenie ma tylko podatnik. W szczególności należy wskazać, że w art. 48 § 1 pkt 2, dotyczący możliwości rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowych, stosuje się również do należności przypadających od płatników lub inkasentów, na podstawie decyzji o odpowiedzialności podatkowej.

Z takiego uregulowania systemowego wynika, że ustawodawca wyraźnie zawęził możliwość korzystania z ulg przez płatnika lub inkasenta tylko do rozłożenia na raty, z pominięciem pozostałych ulg, a więc: odroczenia terminu płatności (art. 48 § 1 pkt 1) i umorzenia (art. 67 § 1).

Powyższe ustalenia prowadzą do konkluzji, że płatnik nie może ubiegać się o umorzenie należności z tytułu nieodprowadzonego podatku w oparciu o art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 3 kwietnia 2001 r. sygn.: III SA 3108/00

Zagadnienie prawne:

Zmniejszenie o 10 procent kwoty odliczeń z tytułu tzw. dużej ulgi budowlanej nie przysługuje tym podatnikom, którzy sprzedali mieszkanie i skorzystali ze zwolnienia podatkowego z racji przeznaczenia uzyskanych pieniędzy na cele mieszkaniowe.

Z uzasadnienia wyroku: Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu sprawy ze skargi Katarzyny i Artura S. na decyzję Izby Skarbowej w W. z 29 września 2000 r. (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1999 r. – uchylił zaskarżoną decyzję, w następującym stanie faktycznym i prawnym sprawy. Artur i Maria małżonkowie S. złożyli zeznanie o wysokości wspólnych dochodów osiągniętych w 1999 r. (PIT-33), w którym wykazali nadpłatę (do zwrotu) w kwocie 10 712,10 zł.

Urząd Skarbowy W.-T. – decyzją z 14 czerwca 2000 r. wydaną na podstawie art. 45 ust. 6 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 1993 Nr 90, poz. 416 ze zm.) określił podatnikom nadpłatę na sumę 500 zł. Decyzję tę Izba Skarbowa utrzymała w mocy.

Różnica w wyliczeniu nadpłaty była wynikiem odmiennej interpretacji art. 27a ust. 17 pkt 1 cyt. ustawy, który to przepis nakazuje pomniejszenie kwoty przysługujących odliczeń od podatku na cele określone w ust. 1 pkt 1 tego artykułu „o 10 procent wydatków poniesionych na te cele pokrytych przychodami zwolnionymi od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a” i „b”.

Stan faktyczny sprawy przedstawiał się następująco:

Podatnicy w latach 1994–1996 ponieśli wydatki na nabycie mieszkania w kwocie 50 910,34 zł, które to wydatki stanowiły podstawę do dokonania odliczenia w ramach tzw. dużej ulgi budowlanej.

W 1999 r. mieszkanie to zostało sprzedane za kwotę 120 000 zł. Podatnicy w ustawowym terminie złożyli oświadczenie, że zamierzają przychód uzyskany ze sprzedaży przeznaczyć na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a” i kwotę tę wydatkowali w roku 1999 na zakup nowego mieszkania. W konsekwencji dochód z tytułu sprzedaży „pierwszego” mieszkania został objęty zwolnieniem przedmiotowym, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a” ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W roku 1999 podatnicy wydatkowali, na cele mieszkaniowe, łącznie kwotę 198 022,08 zł, która pochodziła z dwóch źródeł:

120 000,00 zł przychód z tytułu sprzedaży mieszkania;

78 022,08 zł bieżące dochody i kredyt bankowy.

Określając wysokość przysługującego im w roku 1999, odliczenia od podatku dokonali następujących obliczeń:

całkowita kwota wydatków na cele mieszkaniowe poniesiona w roku 1999 wynosiła: 198 022,08 zł, a 19 procent z tej kwoty 37 624,18 zł;

limit odliczeń od podatku przysługujący w roku 1999 na podstawie art. 27 ust. 2 wynosił: 25 270 zł. Ponieważ w latach poprzednich podatnicy ponieśli wydatki w wysokości 50 910,34 zł tak więc całkowity limit wydatków za rok 1999 został pomniejszony o 19 procent tych wydatków to jest o sumę 9 672,96 zł (25 270 zł – 19 procent x 50 910,34 zł = 15 597,04 zł).

Za kwotę przysługujących w 1999 r. odliczeń od podatku, z tytułu poniesienia wydatków na cele określone w art. 27a ust. 1 pkt 1 lit. „d” podatnicy przyjęli kwotę: 15 597,04 zł. Łącznie w okresie dokonywania odliczeń podatnicy odliczyli więc, maksymalną kwotę ulgi – 25 270 zł (9 672,96 zł w latach 1992–1998 oraz 15 587,04 zł w roku 1999).

Zgodnie z art. 27a ust. 17 pkt 1, w celu pomniejszenia kwoty odliczeń o 10 procent wydatków poniesionych na cele mieszkaniowe, pokrytych przychodami zwolnionymi z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a i b” (...) podatnicy dokonali następującej kalkulacji:

obliczyli kwotę wydatków, której 19 procent odpowiada limitowi odliczeń od podatku: 82 089,66 x 19 procent = 15 597,04 zł; i tę kwotę (82 089,66 zł) podzielili na dwie części:

część pokrytą z bieżących źródeł przychodu (78 022,04 zł) oraz

część pokrytą przychodem ze sprzedaży mieszkania (82 089,66 – 78 022,04 zł) = 4 067,62 zł.

Kwota: 4 067,62 zł stanowi, według podatników, kwotę, o której mowa w art. 27a ust. 17 pkt 1.

10 procent tej sumy stanowi 406,76 zł i tę wielkość przyjęli podatnicy za kwotę zmniejszającą odliczenia od podatku.

Ostateczna kwota odliczeń od podatku przysługujących z tytułu poniesionych wydatków na cele mieszkaniowe w roku 1999 wyniosła zatem 15 190,28 zł (15 597,04 – 406,76).

Natomiast organy podatkowe obu instancji uważają, że z wykładni literalnej ust. 17 pkt 1 jasno wynika, iż całość przysługującej ulgi budowlanej należy zmniejszyć o 10 procent. W związku z tym przysługujący podatnikom limit wydatków z tytułu ulgi budowlanej podlegający odliczeniu w 1999 r. w kwocie 82 089,66 zł należało zmniejszyć o 10 procent.

Obliczenia powinny więc wyglądać w sposób następujący: 15 597,04 – 10 procent x 82 089,66 zł = 7 388,07 zł.

Kwota 7 388,07 zł stanowi ostateczną wysokość odliczeń, przysługujących podatnikom z tytułu dokonania wydatków na cele mieszkaniowe, w roku 1999.

Gdy przy rozważeniu zaistniałego stanu faktycznego zastosować interpretację przedstawioną przez podatników to oznaczałoby to *de facto* powstanie zwielokrotnionej ulgi podatkowej.

Stosownie do art. 2 i art. 84 Konstytucji RP, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Wszelkie odstępstwa od tej zasady są możliwe jedynie wówczas, jeżeli zostały one dokładnie określone, a więc, gdy ustawodawca wyraził swą wolę w sposób nie budzący żadnych wątpliwości.

W skardze na decyzję Izby Skarbowej i w odpowiedzi na skargę strony podtrzymały swoje dotychczasowe stanowiska.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Rozstrzygnięcie niniejszej sprawy sprowadza się do dokonania wykładni art. 27a ust. 17 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W myśl tego artykułu, „kwotę przysługujących odliczeń od podatku na cele określone w ust. 1 pkt 1 lit. „a–f” pomniejsza się:

o 10 procent wydatków poniesionych na te cele, pokrytych przychodami zwolnionymi z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a i b” (...).

Ze względu na przyjętą metodę redakcji przepisów ustawy, polegającą na wielokrotnych odesłaniach do kolejnych jej artykułów, określenie norm prawnych regulujących uprawnienia podatników następuje z trudnością nie tylko podatnikom.

Dokonując rekonstrukcji normy prawnej, której dotyczy art. 27a ust. 17 pkt 1, należy odwołać się do kilku innych przepisów ustawy. W pierwszym rzędzie należy określić zakres przywołanego w tym przepisie zwolnienia podatkowego z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a”.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. „b” oraz z art. 19 ust. 1 sprzedaży m.in. mieszkania stanowi odrębne źródło przychodu – przychód ze sprzedaży nieruchomości, praw majątkowych (...) – jeżeli sprzedaż nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i została dokonana w przypadku sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych (...) – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie (...). Przychodem jest, co do zasady, wartość nieruchomości i praw majątkowych wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży, pomniejszonej o koszty sprzedaży (...).

W myśl art. 28 ust. 1 i 2, dochodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. „a–c” nie łączy się z dochodami z innych źródeł. Podatek od dochodu ustala się w formie ryczałtu w wysokości 10 procent uzyskanego przychodu. Podatek ten jest płatny w terminie 14 dni od dnia dokonania sprzedaży na rachunek urzędu skarbowego (...), chyba że podatnik w tym samym terminie złoży oświadczenie, że przychód uzyskany ze sprzedaży wyda na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a”.

Art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a” stanowi, że wolne od podatku dochodowego są: przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. „a–c”: w części wydatkowanej na nabycie w kraju, nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży, budynku mieszkalnego lub jego części, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, gruntu lub prawa wieczystego użytkowania gruntu pod budowę budynku mieszkalnego, lub na nabycie wynikających z przydziału spółdzielni mieszkaniowej: prawa do jednorodzinnego domu mieszkalnego, prawa do lokalu mieszkalnego w małym domu mieszkalnym oraz na budowę, rozbudowę albo remont lub modernizację własnego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego.

Jeżeli nie zostaną spełnione warunki, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a”, podatek jest płatny najpóźniej następnego dnia po upływie terminów określonych w art. 28 ust. 2 wraz z odsetkami (...).

Ratio legis efektywnego zawieszenia poboru podatku od dochodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, na skutek złożenia oświadczenia o zamiarze dokonania stosownych wydatków oraz zwolnienia z opodatkowania dochodów przeznaczonych na cele, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a”, jest oczywiste. W przypadku, gdy podatnik sprzedaje dotychczasowe mieszkanie (nieruchomość, prawo majątkowe do nieruchomości) a uzyskany dochód przeznacza na inne cele mieszkaniowe, wymienione w ustawie, to celowym jest zwolnienie tego dochodu z opodatkowania, tak aby umożliwić podatnikowi odtworzenie (polepszenie) stanu substancji mieszkaniowej. Rezygnacja z opodatkowania tego dochodu podyktowana jest racjonalnymi celami społecznymi.

W analizowanym stanie faktycznym, skarżący sprzedali mieszkanie, złożyli stosowne oświadczenie a następnie wydatkowali uzyskany z tytułu sprzedaży dochód w całości na kupno mieszkania. Spełnili więc wszystkie przesłanki zastosowania zwolnienia podatkowego z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a”.

Nabywając nowe mieszkanie skarżący skorzystali z tzw. dużej ulgi podatkowej, dokonując odliczenia od podatku części wydatków poniesionych na nabycie tego mieszkania.

Sposób przysługującego skarżącym odliczenia w roku 1999, poza kwotą o której mowa w art. 27a ust. 17 pkt 1, nie był kwestionowany przez organy podatkowe i nie budzi również zastrzeżeń sądu.

Ostatnio wymieniony przepis stanowi, że – kwotę przysługujących odliczeń od podatku na cele określone w ust. 1 pkt 1 lit. „a–f” pomniejsza się:

o 10 procent wydatków poniesionych na te cele, pokrytych przychodami zwolnionymi z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a”.

Dyspozycja wynikająca z tego artykułu sprowadza się w istocie do zobowiązania podatnika do obliczenia różnicy pomiędzy:

Kwotą przysługujących odliczeń od podatku na cele określone w art. 27a ust. 1 pkt 1 lit. „a–f” (kwota odjemnej) oraz 10 procent wydatków poniesionych na te cele, pokrytych przychodami zwolnionymi z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a” (kwota odjemnika).

Spór dotyczy wyłącznie sposobu obliczania kwoty odpowiadającej – 10 procent wydatków poniesionych na te cele, pokrytych przychodami zwolnionymi z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a”.

Językowa wykładnia tego przepisu i powiązania jego treści z innymi przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wskazywałaby, że chodzi tu o 10 procent przychodu uzyskanego przez podatników z tytułu sprzedaży pierwotnego mieszkania i wydatkowanego następnie w całości na kupno nowego mieszkania (tj. o kwotę 12 000 zł).

Podatnicy dokonując sprzedaży pierwszego mieszkania, w oparciu o art. 28 ust. 2, złożyli oświadczenie, że „przychód uzyskany ze sprzedaży wydadzą na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a”. I wydali go w 1999 r.

Cytowany już art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a” stanowi, że wolne od podatku dochodowego są: przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. „a–c”: w części wydatkowanej na nabycie w kraju, nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży, (...), lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego (...).

W przypadku zastosowania art. 28 ust. 2 – określającego zawieszenie poboru podatku, a także art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a” – określającego zwolnienie podatkowe, nie było wątpliwości, że przepisy te dotyczą przychodu uzyskanego z tytułu sprzedaży pierwszego mieszkania, który następnie został wydatkowany w całości na nabycie drugiego mieszkania. Jeżeli więc, stosując powyższe przepisy odwołujemy się do „poniesionych wydatków zwolnionych z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a” to wyrażenie to przywołane przez ustawodawcę w art. 27a ust. 17 pkt 1 ww. ustawy winno być tak samo rozumiane.

Jednak art. 27a ust. 17 pkt 1 nie mówi o „10 procent poniesionych wydatków

zwolnionych z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a”, ale o 10 procent wydatków poniesionych na te cele, pokrytych przychodami zwolnionymi z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a”.

Zasady wykładni gramatycznej wskazywałyby, że cele, o których mówi się w zdaniu drugim art. 27a ust. 17 pkt 1 – to te same cele, o których mówi się w zdaniu pierwszym tego artykułu.

Jeżeli więc, zgodnie z tym artykułem, kwotę przysługujących odliczeń od podatku na cele określone w ust. 1 pkt 1 lit. „a–f” pomniejsza się: o 10 procent wydatków poniesionych na te cele, pokrytych przychodami zwolnionymi z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a”, to należy rozumieć, że wyrażenie na te cele jest równoznaczne z wyrażeniem na cele określone w ust. 1 pkt 1 lit. „a–f”.

W analizowanym stanie faktycznym, celem określonym w ust. 1 pkt 1 było nabycie lokalu mieszkalnego w nowym budynku od osoby, która wybudowała ten budynek w wykonaniu działalności gospodarczej (art. 27a ust. 1 pkt 1d) ww. ustawy).

Ostatecznie więc, od kwoty odliczeń (15 594,04 zł) podatnicy powinni odjąć kwotę stanowiącą 10 procent wydatków poniesionych na te cele określone w art. 27a ust. 1 pkt 1 lit. „a–f”, pokrytych przychodami zwolnionymi z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a” (10 procent x 120 000 = 12 000 zł).

Stosując więc, konsekwentnie, wykładnię gramatyczną należałoby dojść do wniosku, że w analizowanym stanie faktycznym, podatnik, który na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a” nabył prawo do zwolnienia z 10 procent podatku przychodu z tytułu sprzedaży mieszkania, zobowiązany jest o tę samą kwotę pomniejszyć ulgę podatkową, która przysługuje w związku z nowo nabytym mieszkaniem.

Okazuje się zatem, że możliwe są – teoretycznie – trzy rozwiązania spornego problemu:

Kwotę przysługujących odliczeń (tu: 15 597,04 zł) pomniejsza się o 10 procent przychodu zwolnionego od podatku, a wydanego na cele mieszkaniowe (tu 12 000 zł).

Kwotę przysługujących odliczeń pomniejsza się o 10 procent wydatków, które należy ponieść, aby wykorzystać limit (tu: 8 208,96 zł).

Na sumę wydatków niezbędnych do wykorzystania limitu (82 089,66 zł) „zalicza się” najpierw dochody uzyskane z innych (niż sprzedaż) źródeł a od kwoty przysługujących odliczeń odejmuje się tylko 10 procent pozostałej (tu: 4 067,62 zł) części wydatków pokrytych zwolnionym od podatku dochodem ze sprzedaży.

Za pierwszym, wynikającym z językowej wykładni art. 17 pkt 1 opowiedziała się Izba Skarbowa w W., w zaskarżonej do tutejszego sądu decyzji z 21 lutego 2001 r. (...).

Drugie z kolei legło u podstaw zaskarżonej decyzji. Trzecie – przyjęte przez skarżących, zostało zaaprobowane przez Pierwszy Urząd Skarbowy w K. w jego decyzji z 25 listopada 1999 r. (...) zwalniającej płatnika z obowiązku pobierania od skarżącego zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za 1999 r. do kwoty 15 597,04 zł.

Już tylko ta okoliczność sprawia, że zaskarżona decyzja nie mogła się ostać.

W kilku już orzeczeniach (ostatnio w wyroku z 21 marca 2001 r. K 24/00) Trybunał Konstytucyjny podkreślił, wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadę przyzwoitości legislacji, która wymaga respektowania określoności przepisów prawnych. Tej „przyzwoitości” ustawodawcy opodatkowanemu zabrakło.

Jeżeli przepis inaczej rozumie sąd, inaczej podatnik a jeszcze inaczej organ podatkowy to taki przepis nie powinien pozostawać w obrocie prawnym.

Takie stanowienie przepisów podatkowych jest wyrazem arogancji ustawodawcy wobec podatnika, będącego adresatem normy prawnej.

Sąd administracyjny jest związany ustawą (art. 178 Konstytucji) nie może więc odmówić zastosowania jej przepisów. Powinien jednak posłużyć się taką wykładnią, która pozostaje w zgodzie z wypracowanymi już w orzecznictwie zasadami. Jedną z nich jest zasada interpretowania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika (wyrok NSA z 18 stycznia 1988 r. III SA 964/87 – OSP 1990, nr 5–6, poz. 251). „Podatnik nie może ponosić konsekwencji błędów popełnionych przez prawodawcę, a których skutkiem jest możliwość różnorodnej interpretacji – przy zastosowaniu ogólnie przyjętych reguł wykładni” (wyrok NSA z 17 czerwca 1988 r. III SA 1180/88 – Gazeta Prawna 1989 nr 20). Co więcej – w „konstytucyjnym państwie prawa podatnik, jako obywatel, nie może zostać skutecznie prawnie zobowiązany do ponoszenia negatywnych skutków niedoskonałości prawodawczych czy też ułomności techniki legislacyjnej, a nadto nie można na niego przerzucać rozwiązywania wątpliwości co do brzmienia prawa jak i jego stosowania, jeżeli obiektywnie rzecz biorąc, wątpliwości te istnieją tak dla obywateli, jak i organów państwowych” (wyrok NSA z 18 czerwca 1996 r. SA/Ł 1212/95 – POP 2000, nr 2, poz. 53).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego kilkakrotnie przypomniano, że „w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywatela” (orzeczenie z 3 grudnia 1996 r. K 25/95 – OTK 1996, nr 6, s. 501).

Taką właśnie pułapkę zastawiono – po pięciu latach obowiązywania ustawy – w omawianym przepisie (ust. 17). Okazuje się bowiem, że podatnik – przyjmując przepis w jego dosłownym brzmieniu – zapłaci 10-procentowy podatek od zwolnionego dochodu w chwili skorzystania z ulgi (nie będzie mógł o taką część obniżyć podatku a więc zapłaci o tyle więcej). W ostatecznym rezultacie zwolnienie od podatku uzyskanego ze sprzedaży dochodu wydatkowanego następnie na cele mieszkaniowe sprowadziłoby się do odroczenia zapłaty tego podatku.

Takiej „przewrotności” ustawodawcy podatkowemu przypisać nie można.

Nie sposób pomawiać go o to, że w kolejnym (art. 27a ust. 17) przepisie odbiera określonej grupie podatników ulgę przyznaną kilka artykułów wcześniej (art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a”). Byłoby to zwolnienie warunkowe: przychód ze sprzedaży wydatkowany na cele mieszkaniowe jest wolny od podatku, o ile podatnik nie skorzysta z odliczeń, o których mowa w art. 27a ust. 1.

Przy niekwestionowanej swobodzie ustawodawcy w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich umorzenie i ograniczenie należy przyjąć, że „przyzwoita legislacja” wymaga od ustawodawcy „szanowania (...) zasady demokratycznego państwa prawnego” (tak Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z 5 stycznia 1999 r. K 27/98 – OTK 1999, nr 1, poz. 1). Gdyby taka interpretacja była jedyną z możliwych sąd byłby zmuszony wystąpić do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie „niekonstytucyjności” tego przepisu.

Z wyżej wskazanych przyczyn możliwości pomniejszenia kwoty przysługujących odliczeń o 10 procent całego przychodu zwolnionego od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. „a” – należy wykluczyć.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 10 maja 2001 r. sygn. I SA/Ld 4/99

Zagadnienie prawne:

Na podstawie art. 200 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.) strona ma prawo wypowiedzieć się w przedmiocie całego materiału dowodowego zgromadzonego w określonej sprawie podatkowej, niezależnie od tego, w jakiej fazie jej załatwiania oraz przez który organ podatkowy, pierwszej czy drugiej instancji, został on zebrany.

Z uzasadnienia wyroku: W dniu 23 grudnia 1997 r. Inspektor Kontroli Skarbowej wszczął postępowanie kontrolne w firmie X. Zakres kontroli obejmował rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczenia i wpłacania podatku od towarów za miesiące podatkowe 1995 r.

W dniu wszczęcia kontroli strona nie okazała dokumentacji dotyczącej podatku do towarów i usług za ww. okres, natomiast oświadczyła, że cała dokumentacja podatkowa została skradziona w dniu 17 grudnia 1997 r. Powyższa kradzież została zgłoszona, a następnie Komisariat Policji powiadomił stronę o umorzeniu dochodzenia z powodu niewykrycia sprawców przestępstwa.

Po wezwaniu strony w trybie art. 17 ust. 4 ustawy z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej do przedstawienia duplikatów faktur VAT, Inspektor Kontroli Skarbowej wznowił czynności kontrolne 24 kwietnia 1998 r. Dostarczono wówczas duplikaty faktur VAT, faktury korygujące VAT, które zostały uwzględnione przez kontrolującego.

Z uwagi na fakt, że podatnik nie udokumentował oryginałami faktur VAT bądź duplikatami faktur VAT kwot podatku naliczonego wykazanych w złożonych deklaracjach VAT-7 w 1995 r., odliczonego od należnego za poszczególne miesiące 1995 r., Inspektor Kontroli Skarbowej – decyzją z 8 czerwca 1998 r. określił prawidłowe kwoty zobowiązań podatkowych w 1995 r., kwoty zaległości podatkowych wraz z odsetkami oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

Od powyższej decyzji strona wniosła odwołanie.

Izba Skarbowa, nie znajdując podstaw do uchylenia zaskarżonej decyzji Inspektora, decyzją z 18 listopada 1998 r. utrzymała ją w mocy. Na decyzję ostateczną

strona skarżąca wniosła skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzucając naruszenie przepisów postępowania oraz art. 19 i 27 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 200 § 1 ordynacji podatkowej w postępowaniu odwoławczym.

W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa wniosła o jej oddalenie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Na obecnym etapie postępowania przesądzające znaczenie dla osądu sprawy ma ocena prawna zaniechania przez Izbę Skarbową zastosowania art. 200 § 1 ordynacji podatkowej. Przywołane naruszenie prawa procesowego niespornie nastąpiło. Zagadnieniem jest, czy mogło ono mieć wpływ na wynik sprawy *ad meritum*, skoro organ odwoławczy nie przeprowadził jakiegokolwiek postępowania dowodowego.

W ocenie sądu wadliwość postępowania odwoławczego w zakresie unormowanym w art. 200 § 1 ordynacji podatkowej mogła mieć – w konkretnej, rozpatrywanej sprawie – istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie – adekwatnie do treści art. 22 ust. 1 pkt 1, w zw. z art. 22 ust. 2, pkt 3 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.).

Pełnomocnik strony skarżącej złożył w postępowaniu sądowym plik dokumentów, argumentując, że 1) są to dowody uzasadniające i uprawdopodobniające stanowisko strony, która – 2) nie złożyła ich w administracyjnym postępowaniu odwoławczym, albowiem Izba Skarbowa nie wykonała obowiązku procesowego z analizowanego art. 200 § 1. Sąd nie ocenia powyższych dowodów *ad meritum*, ponieważ wymagałoby to przeprowadzenia postępowania dowodowego przekraczającego zakres dowodu z dokumentu. Dowody te powinny zostać zweryfikowane co do sposobu i czasu ich pozyskania, niezbędne w tym zakresie może okazać się przesłuchanie wystawców dokumentów jak i strony, a więc stanowi to więcej aniżeli przeprowadzenie dowodu z dokumentu w rozumieniu art. 52 ust. 2 cyt. ustawy o NSA.

Sąd konstatuje tylko, że przedłożone przez stronę dokumenty mają związek z przedmiotem sporu oraz, że na obecnym etapie postępowania nie można wykluczyć, że strona nie wniosła ich do postępowania odwoławczego z powodu naruszenia przez Izbę Skarbową art. 200 § 1 ordynacji podatkowej.

Obowiązek wyznaczenia stronie trzydniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego ciąży także na organie odwoławczym – zgodnie z art. 200 § 1 ordynacji podatkowej (analogicznie: wyrok NSA z 19 maja 1999 r., sygn. I SA/Ld 2137/98).

Należy zauważyć, że z treści art. 200 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) nie wynika wcale, iżby przedmiotem wypowiedzenia się strony miał być materiał zebrany – w zastosowaniu do postępowania odwoławczego – tylko w postępowaniu odwoławczym.

Na podstawie art. 200 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) strona ma prawo wypowiedzieć się w przedmiocie całego materiału dowodowego zgromadzonego w określonej sprawie podatkowej, niezależnie od tego, w jakiej fazie jej załatwiania oraz przez który organ podatkowy,

pierwszej czy drugiej instancji, został on zebrany; powinna mieć także możliwość wypowiedzenia się co do zupełności postępowania dowodowego.

Rozważany przepis art. 200 § 1 stanowi element i przejaw realizacji generalnego unormowania zasady procesowej zapewnienia czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, zgodnie z przewodnią tezą art. 123 § 1 ordynacji podatkowej, który stanowi, że organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów oraz zgłoszonych żądań.

W sprawie niniejszej strona dostatecznie umotywowwała, że zaniechanie zastosowania przez Izbę Skarbową art. 200 § 1 mogło mieć wpływ na jej rozstrzygnięcie *ad meritum* i w związku z tym sąd uchylił zaskarżoną decyzję.