

# Krzysztof Stefaniuk

---

## Glosa do powyższgo wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego — Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie - z dnia 18.11.1986 r.

---

Palestra 32/8-9(368-369), 145-153

---

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

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

art. 16 ustawy, przysługuje osobom, które spełniają wszystkie warunki określone w tym przepisie i złożą oświadczenie, że co najmniej przez okres 5 lat od daty powstania obowiązku podatkowego będą zamieszkiwać w nabytym budynku. Skarżący zaś tego warunku nie spełnia, gdyż nie tylko nie złożył oświadczenia, ale ponadto w domu tym w

ogóle nie zamieszkiwał i zbył swoje prawo do tegoż domu, dokonując zamiany prawa do omawianego domu na mieszkanie własnościowe.

W tych więc warunkach zaskarżona decyzja nie narusza przepisów prawa, nie popada w sprzeczność z art. 232 § 4 prawa spółdzielczego i dlatego skarga podlega oddaleniu stosownie do art. 207 § 5 k.p.a.

## Glosa

do powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego  
— Ośrodek Zamiejskowy w Lublinie  
— z dnia 18.III.1986 r.

1. Glosowane orzeczenie NSA zasługuje na ocenę krytyczną. Nie tylko zresztą dlatego, że Sąd ten, podziеляjąc bezkrytycznie stanowisko organów skarbowych, nie ustosunkował się merytorycznie do podniesionych w skardze zarzutów i nie uzasadnił — w istocie rzeczy — wyrażonych w orzeczeniu poglądów prawnych, ale przede wszystkim dlatego, że co najmniej niektóre z tych poglądów oraz rozstrzygnięcie w sprawie nie są trafne.

Wbrew pozorom — zasadniczym problemem występującym w stanie faktycznym sprawy nie było to, czy w razie dokonania darowizny prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej wartość tego prawa, dla celów podatkowych, ustala się według wartości rynkowej czy według innych zasad. Ukazanie się zatem dopiero po wydaniu orzeczenia rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 marca 1987 r. (Dz. U. Nr 12, poz. 75), które w § 1 ust. 1 pkt 3 w zw. z ust. 2 jednoznacznie przesądza o szacowaniu tego prawa według zasad właściwych

dla własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu, nie może wpłynąć na powyższą ocenę tego orzeczenia niezależnie od tego, czy przed opublikowaniem powołanego rozporządzenia wartość nabytego w drodze darowizny (przez osobę zaliczoną do grupy podatkowej niższej niż czwarta) prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni należało określać — jak to uważa NSA — według cen rynkowych, czy też z obowiązujących wtedy przepisów wynikała norma, którą *expressis verbis* wyraża cytowany przepis rozp. Min. Finansów. O problemie tym będzie jeszcze mowa w dalszej części glosy.

Zagadnieniem podstawowym w rozpatrywanej przez Sąd sprawie była natomiast kwestia, jakie prawo było — w ówczesnym stanie faktycznym — przedmiotem darowizny, a właściwie, czy została dokonana darowizna prawa do domu jednorodzinnego w rozumieniu przepisów rozdz. 3 działu IV tytułu II części I prawa spółdzielczego (art. 232—237), Naczelny Sąd Administracyjny nie miał tu żadnych wątpliwości,

że takie właśnie prawo zostało darowane skarżącemu przez jego rodziców.

Pomijając argument NSA, że dokonanie darowizny takiego prawa wynika „z ustaleń dokonanych w postępowaniu wymiarowym”, u podstaw powyższego stanowiska leży pogląd prawny (wyrażony przez Sąd w zawołowanej nieco formie przy okazji wypowiedzi co do wartości przedmiotu darowizny), że prawo do oznaczonego domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej znajdującego się w budowie, a więc takiego, w którym członek spółdzielni jeszcze nie zamieszkał, może być przedmiotem darowizny. Pogląd ten nie jest trafny. Błędne jest więc również oparte na nim stanowisko, że w stanie faktycznym niniejszej sprawy miała miejsce darowizna prawa do domu jednorodzinnego.

Jest oczywiście bardzo prawdopodobne, że podmioty uczestniczące w dokonywanych w stanie faktycznym sprawy czynnościach prawnych posłużyły się terminem „darowizna” w odniesieniu do nabycia prawa do domu przez skarżącego. Terminu tego użyła zapewne również spółdzielnia, informując organy skarbowe o tym nabyciu. Nie można także zaprzeczyć, że od strony gospodarczej ostateczny rezultat dokonanych czynności nie różni się od tego, jaki miałyby darowizna. Jednakże ani nazwa, ani efekty gospodarcze czynności nie przesądzają same przez

się o ich prawnej kwalifikacji. Oceniając naturę tych czynności, trzeba mieć w szczególności na względzie przepisy prawa spółdzielczego dotyczące prawa do domu jednorodzinnego oraz konstrukcję darowizny.

2. Sytuacja prawna członka spółdzielni mieszkaniowej oczekującego na nabycie własności domu jednorodzinnego jest złożona i charakteryzuje się sukcesywnym rozszerzeniem uprawnień członka. Szczegółowa analiza unormowań dotyczących oczekiwania na nabycie własności przekraczałaby ramy niniejszej glosy.<sup>1</sup> Należy natychmiast wskazać tylko na niektóre istotne elementy takiej sytuacji prawnej członka.

Oczekiwanie na nabycie własności (jakiegoś) domu jednorodzinnego może uzyskać postać prawa do (oznaczonego) domu jednorodzinnego bądź po wybudowaniu domu, bądź nawet przed wybudowaniem, jeżeli stan przygotowania inwestycji do realizacji pozwala na oznaczenie „przyszłego” domu (art. 232 § 1 pr. spółdz.). Wspomniane przekształcenie (powstanie prawa do domu jednorodzinnego) następuje w wyniku dokonania przez spółdzielnię przydziału domu (przyszłego domu — działki pod jego budowę).<sup>2</sup> Ale nawet wtedy, gdy prawo to przysługuje do domu jednorodzinnego już wybudowanego, jest ono niezbywalne dopóty, dopóki członek w przydzielonym domu, po uzyskaniu zgody spółdzielni,<sup>3</sup> nie zamieszka,

<sup>1</sup> Zob. J. Ignatowicz (współautor M. Gersdorf): *Prawo spółdzielcze — Komentarz*, Warszawa 1985, s. 478 in. Zob. też opublikowaną pod rządem ustawy o spółdzielniach i ich związkach z 1961 r. monografię W. Chrzanowskiego: *Prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielniach budownictwa mieszkaniowego*, Warszawa 1977.

<sup>2</sup> J. Ignatowicz: op. cit., s. 480. Por. też W. Chrzanowski: op. cit., s. 63 i n.

<sup>3</sup> Można tu pominąć kwestię zezwolenia organu administracji państwowej.

tnz. nie wprowadzi się „fizycznie” do tego domu z zamiarem zaspokajania w nim potrzeb mieszkaniowych.<sup>4</sup> Ta „ułomność” prawa do domu jednorodzinnego w tej fazie jego sukcesywnego kształtowania się — wynikająca już z odpowiedniego stosowania (art. 232 § 4 pr. spódz.) do niego przepisów o własnościowym prawie do lokalu, a konkretnie art. 223 § 2 — została potwierdzona *expressis verbis* w art. 232 § 3. Przepis ten w szczególności stanowi, że prawo do domu jednorodzinnego staje się zbywalne „z chwilą zamieszkania członka w przydzielonym domu”. Jest zatem oczywiste że członek, który nabył omawiane prawo w drodze przydziału (konstytucyjnie)<sup>5</sup> i w domu nie zamieszkał, nie może tego prawa przenieść na inną osobę,<sup>6</sup> choćby to była osoba bliska. Dotyczy to również przeniesienia na podstawie umowy darowizny; umowa taka byłaby nieważna (art. 58 § 1 oraz art. 387 § 1 k.c.).

Owszem, możliwa jest swoista „dyspozycja” tym niezbywalnym prawem, której pośredni efekt końcowy może być niekiedy taki, jaki mógłby być osiągnięty w wypadku dokonania darowizny. Mianowicie członek, któremu prawo takie przysługuje, może wystąpić ze spółdzielni i tym samym doprowadzić do wy-

gaśnięcia przysługującego mu prawa do domu (art. 229 § 3 pkt 1 w zw. z art. 232 § 4 pr. spódz.). Otóż w takiej sytuacji, z mocy odesłania zawartego w powołanym wyżej § 4 art. 232, będzie miał zastosowanie art. 229 § 3 pkt 2, a poprzez ten przepis — art. 221 pr. spódz. Na podstawie zaś tych przepisów, w razie ustania członkostwa z innych przyczyn niż śmierć, przed zamieszkaniem przez członka w przydzielonym domu (lub nawet przed przydzieleniem domu) jego osobom bliskim przysługuje — jeżeli spełniają wymagania przewidziane w art. 221 — roszczenie o przyjęcie do spółdzielni i przydzielenie domu po byłym członku (lub jakiegoś domu w kolejności przysługującej temuż członkowi).

Jest oczywiste, że nabycie prawa do domu przez osobę bliską w powyżej sytuacji nie jest bezpośrednim skutkiem oświadczenia woli członka, któremu uprzednio przysługiwało niezbywalne prawo do domu w spółdzielni, ale skutkiem dokonanego na jej rzecz przez spółdzielnię — po uprzednim wniesieniu wkładu budowlanego — przydziału domu (czyli jest skutkiem umowy o przydział), a więc nie jest nabyciem translatywnym od byłego członka, lecz nabyciem konstytucyjnym od spółdzielni. To

<sup>4</sup> O pojęciu „zamieszkania” w lokalu — por. K. Stefaniuk: Treść i charakter prawny spółdzielczego prawa do lokalu typu własnościowego, Warszawa 1978, s. 54 i n.

<sup>5</sup> Zamieszkanie jest również przesłanką zbywalności prawa do domu jednorodzinnego nabytego w drodze spadkobrania (translatywnie), jeżeli uprzednio w domu nie zamieszkał spadkodawca, któremu dom ten został przydzielony. Por. w kwestii własnościowego prawa do lokalu K. Stefaniuk: op. cit., s. 52 i n. oraz powołaną tam literaturę, a także orz. SN z 18.V.1982 r. OSNCP 1983, poz. 38.

<sup>6</sup> To niezbywalne prawo do domu jest natomiast dziedziczne, wprowadzile nie z mocy art. 232 § 3 pr. spódz., lecz z mocy stosowanych odpowiednio (art. 232 § 4) przepisów art. 233 § 1 i 229 § 2 pr. spódz. (por. J. Ignatowicz: op. cit., s. 480).

prawda, że nabycie to umożliwiła osobie bliskiej rezygnacja z członkostwa przez poprzedni podmiot prawa do domu, ale możliwość taką stwarza również wykreślenie bądź wykluczenie członkostwa. Uprawnienie osoby bliskiej do przydziału domu wynika z ustawy i powstaje bez względu na to, czy taka jest rzeczywistość wola poprzedniego podmiotu prawa do domu (choć *in concreto* może to odpowiadać jego woli), natomiast zależy ono tylko od tego, czy są spełnione szczególne ustawowe przesłanki, a zwłaszcza, czy osoba bliska zamieszkiwała razem z byłym członkiem jako jego domownik.<sup>7</sup> Jeżeli kilka takich osób pretenduje do uzyskania członkostwa i przydziału domu po byłym członku, to wybór jednej z nich nie należy bynajmniej do tegoż członka, lecz — w razie braku porozumienia między nimi — do sądu bądź w ostateczności do spółdzielni (art. 221 § 3 w zw. z art. 229 § 3 pkt 2 i art. 232 § 4 pr. spółdz.).<sup>8</sup>

Do powyższych uwag należy dodać jeszcze, że występujący (lub wykreślony czy wykluczony) ze spółdzielni członek może dokonać na rzecz określonej osoby bliskiej (także na rzecz innej osoby) przelewu (art. 509 § 1 k.c. w zw. z art. 27 § 1 pr. spółdz.) przysługującej mu

wobec spółdzielni wierzytelności o zwrot sum wpłaconych na wkład budowlany (art. 229 § 3 pkt 1 w zw. z art. 232 § 4 pr. spółdz.). Jednakże dokonanie tego przelewu odpłatnie lub pod tytułem darmym na rzecz osoby bliskiej bądź jego niedokonanie nie ma bezpośrednio wpływu na możliwość nabycia przez taką osobę prawa do domu jednorodzinnego. Tyle tylko, że uzyskanie wspomnianej wierzytelności będzie jednoznaczne z wniesieniem przez osobę bliską wymaganego wkładu budowlanego.

W świetle przedstawionych unormowań nabycie prawa do domu jednorodzinnego po członku spółdzielni mieszkaniowej, który nie zamieszkał w przydzielonym domu, nie jest w żadnym razie oparte na konstrukcji umowy pomiędzy dotychczasowym podmiotem tego prawa a nabywcą, w szczególności nie jest ono nabyciem w drodze darowizny. Na tej podstawie można nabyć jedynie wierzytelność o zwrot kwot wniesionych do spółdzielni na wkład budowlany, czyli — mówiąc w pewnym uproszczeniu — związany z wygasłym prawem do domu jednorodzinnego wkład budowlany. Skoro zaś czynności prawne powodujące, że określona osoba nabywa prawo do domu jednorodzinnego po byłym

<sup>7</sup> Co się tyczy tej i innych przesłanek nabycia przez osoby bliskie uprawnień przewidzianych w art. 221 pr. spółdz. (uprzednio w art. 145 ustawy z 1961 r. i w statutach), to istnieje bogata literatura i orzecznictwo. Omawia je W. Ch r z a n o w s k i w pracy: Stosunki prawne między spółdzielniami mieszkaniowymi i ich członkami w świetle orzecznictwa Sądu Najwyższego, Warszawa 1985, s. 59 i n.

<sup>8</sup> Może być przedmiotem dyskusji, czy ze względu na to, że oczekiwane prawo finalne, tj. własność, może przysługiwać niepodzielnie wielu podmiotom, nie należałoby dopuścić w tych warunkach członkostwa każdej z pretendujących do przydziału domu osób bliskich (spełniających ustawowe wymagania) oraz wspólnego przydziału domu na ich rzecz.

członku, który w przydzielonym domu nie zamieszkał, nie mogą być w świetle prawa cywilnego zakwalifikowane jako umowa darowizny, to tym samym nie jest możliwe traktowanie tego nabycia jako darowizny na gruncie prawa administracyjnego (podatkowego). Inne stanowisko „prowadziłoby do niedopuszczalnej sprzeczności między dwoma działami prawa, które przecież powinny stanowić — i stanowią — harmonijną całość”.<sup>9</sup>

3. Wracając do stanu faktycznego niniejszej sprawy, należy zauważyć, że bezsporny był w nim fakt, iż budowa domu przydzielonego przez spółdzielnię mieszkaniową rodzicom skarżącego nie była w chwili wymierzenia podatku od jego darowizny jeszcze zakończona i że rodzice ci w domu tym nie zamieszkiwali. Jeśli zaś skarżący nabył w takiej właśnie sytuacji prawo do omawianego domu, to bez wątpienia nie na podstawie umowy darowizny, gdyż darowizna prawa niezbywalnego była niedopuszczalna, lecz na podstawie przydziału tego domu przez spółdzielnię w wyniku realizacji przyznanych mu przez ustawę (art. 229 § 3 pkt 2 w zw. z art. 232 § 4 i w zw. z art. 221 pr. spółdz.) szczególnych uprawnień (roszczeń) o ten przydział.<sup>10</sup> Zakwalifikowanie zatem uzyskania przez skarżącego prawa do będącego w budowie domu jednorodzinnego w spółdzielni jako darowizny oraz opodatkowanie tego na-

bycia podatkiem od darowizn polega na oczywistym nieporozumieniu. W świetle dokonanych w poprzednim punkcie (2) ustaleń należało potraktować jako darowiznę uzyskanie przez skarżącego od rodziców przysługujących im wierzytelności o zwrot nie zwaloryzowanych kwot wniesionych na wkład budowlany (art. 229 § 3 pkt 1 w zw. z art. 232 § 4 pr. spółdz.). Jednakże ze względu na wysokość tej wierzytelności i jej przeznaczenie przez skarżącego (na wkład budowlany) darowizna ta nie podlega w zasadzie podatkowi (art. 3 pkt 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn).

4. Z dotychczasowych więc rozważań wynika, że w wypadku prawidłowej kwalifikacji prawnej stanu faktycznego kwestia określenia wartości prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej w razie jego darowizny była w sprawie niniejszej bezprzedmiotowa, albowiem darowizny tego prawa nie było. Skoro jednak problem zasad szacunku prawa do domu głównie absorbował organy skarbowe i Sąd, to należy poświęcić tej kwestii nieco uwagi. Na względzie trzeba tu mieć oczywiście tylko taką sytuację, w której przedmiotem darowizny jest rzeczywiście prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni, a więc prawo przysługujące członkowi, który w przydzielonym domu zamieszkał, wyposażone w cechę zbywalności.

<sup>9</sup> Orzec. SN z 8.V.1970 r., OSNCP 1971, poz. 37.

<sup>10</sup> Gdyby w stanie faktycznym sprawy nie istniały przesłanki powstania na rzecz skarżącego roszczeń o członkostwo i przydział domu po rodzicach, to spółdzielnia mogła i powinna była odmówić przydziału. W żadnym jednak razie przydzielenie domu w takich okolicznościach nie mogłoby być traktowane jako uzyskanie prawa do domu w drodze darowizny.

Naczelny Sąd Administracyjny, a wcześniej jeszcze organy skarbowe — przyjmując błędnie, że przedmiotem darowizny może być niezbywalne prawo do domu jednorodzinnego (przysługujące członkowi przed zamieszkaniem w domu) — opowiedziały się za określeniem jego wartości, dla celów podatkowych, według cen rynkowych bez względu na to, do której grupy podatkowej należy obdarowany. Tym samym (a może nawet: tym bardziej) wypowiedź tę należy odnieść do sytuacji, w której prawo do domu jednorodzinnego — jako, w następstwie zamieszkania w przydzielonym domu, zbywalne — jest faktycznie przedmiotem darowizny.

Stanowisko powyższe jest oczywiście nie do utrzymania na gruncie § 1 ust. 1 pkt 3 w zw. z ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 31.III.1987 r., który to przepis *expressis verbis* przewiduje określenie wartości prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni, w wypadku darowizny na rzecz osób należących do I, II i III grupy podatkowej, „w wysokości odpowiadającej, równowartości tego prawa ustalonej przez spółdzielnię na podstawie przepisów prawa spółdzielczego o rozliczeniach z członkami spółdzielni w razie wygaśnięcia własnościowego prawa do lokalu”. Na marginesie trzeba zauważyć, że przepis ten nie może oczywiście mieć zastosowania do nabycia — takiego jakie miało miejsce w stanie faktycznym niniejszej sprawy — prawa do domu po byłym członku, który w przydzielonym domu nje zamieszkał, przez jego osobę bliską, na podstawie szczególnych uprawnień ustawowych tej osoby, nie jest to bo-

wiem — jak już szeroko wyjaśniono wyżej — nabycie w drodze darowizny.

Wracając do zasadniczego wątku rozważań, należy stwierdzić, że również i przed wejściem w życie powołanego rozporządzenia można było bronić poglądu odmiennego od wyrażonego przez NSA. Można bowiem twierdzić, że cytowane wyżej przepisy tego rozporządzenia nie stworzyły co do zasad szacunku prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej nowego stanu prawnego, lecz sformułowały wyraźnie zasadę obowiązującą już w chwili wydania głosowanego orzeczenia a wynikającą z przepisów art. 8 ust. 6 pkt 1 i ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn, stosowanych do omawianego prawa odpowiedniego (art. 232 § 4 pr. spółdz.).

Wprawdzie redakcja § 4 art. 232 pr. spółdz. („Do prawa do domu jednorodzinnego przepisy rozdziału 2 oddziału 1 i 3 niniejszego działu stosuje się odpowiednio (...)”) może *prima facie* skłaniać do wniosku, że odesłanie dotyczy jedynie przepisów zawartych we wskazanych w nim częściach prawa spółdzielczego (a więc z wyłączeniem wszelkich innych postanowień ustawowych dotyczących własnościowego prawa do lokalu, lecz znajdujących się poza tą ustawą), jednakże wydaje się, że właśnie to, a nie inne sformułowanie przepisu odsyłającego nie wynikało z zamiaru ustawodawcy takiego ograniczenia przepisów odesłanych dotyczących własnościowego prawa do lokalu. Można natomiast sądzić, że o brzmieniu § 4 art. 232 pr. spółdz. zadecydowały względy „techniczne”, a mianowicie

cie chęć zachowania w jednym przepisie jednolitej redakcji wskazania przepisów odesłanych; poza przepisami dotyczącymi własnościowego prawa do lokalu chodziło również o przepisy odnoszące się łącznie do obu rodzajów spółdzielczych praw (lokatorskiego i własnościowego), których oznaczenie przez powołanie odpowiedniej części prawa spółdzielczego było redakcyjnie najprostrze. Na podstawie zatem wykładni językowej § 4 art. 232 nie można stwierdzić jednoznacznie, że odesłanie obejmuje wyłącznie przepisy prawa spółdzielczego, a nie również przepisy o własnościowym prawie do lokalu znajdujące się w innych ustawach. O stosowaniu więc (na podstawie § 4 art. 232 pr. spóldz.) do prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej przepisów podatkowych odnoszących się do obrotu własnościowym prawem do lokalu powinna była rozstrzygać wykładnia funkcjonalna.

Trzeba zwrócić uwagę, że w art. 8 ust. 6 i 8 ustawy podatkowej ustawodawca odstąpił *expressis verbis* od ustalania podstawy opodatkowania według wartości rynkowej w wypadku dziedziczenia i darowizny (jeżeli obdarowany należy do grupy podatkowej niższej niż IV) własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu, lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość, domu wielomieszkaniowego, a także innego budynku objętego obo-

wiązkowym ubezpieczeniem, nakazując ich szacowanie według innych, niższych mierników. Brak jest racjonalnych przesłanek, by sądzić, że ustawodawca zamierzał traktować w sposób szczególny i wyjątkowy prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni, przewidując jego szacunek według cen rynkowych. W świetle cech tego prawa i cech praw wyżej wymienionych byłoby to zaskakujące i całkowicie niezrozumiałe. Skoro zaś prawo to nie zostało w ustawie wymienione osobno wśród uprzywilejowanych (pod względem ustalania ich wartości) przedmiotem darowizn i spadków, to pominięcia tego nie można traktować inaczej, niż jako wynik założenia, że do prawa tego stosuje się — z mocy § 4 art. 232 pr. spóldz. — zasady podatkowe dotyczące szacunku własnościowego prawa do lokalu, do którego to prawa prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni jest podobne.

Głosowane orzeczenie dowodzi, że powyższy wniosek nie był jednak oczywisty, i to nie tylko dla organów skarbowych, ale i dla NSA.<sup>11</sup> Dobrze się więc stało, że sprawę szacowania prawa do domu jednorodzinnego analogicznie jak prawa własnościowego do lokalu rozstrzygnęło jednoznacznie cytowane rozp. Min. Finansów z 31.III.1987 r.

5. Lakoniczna wypowiedź Naczelnego Sądu Administracyjnego co do braku w niniejszej sprawie prze-

<sup>11</sup> Treść wywodów NSA zawartych w końcowej części uzasadnienia wyroku zdaje się wskazywać na to, że Sąd możliwości takiego szacunku prawa do domu jednorodzinnego w ogóle nie rozważał. W każdym razie art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy podatkowej nie został w tych wywodach wymieniony, natomiast Sąd przytoczył — polemicznie — pkt 4 tegoż ustępu art. 8 (być może nastąpiła tu zwykła pomyłka przy powoływaniu przepisów).



słanek do stosowania warunkowej ulgi podatkowej z art. 16 ustawy o podatku od spadków i darowizn nie pozwala z całą stanowczością stwierdzić, że Sąd ten uważa, iż ulga ta co do samej zasady nie przysługuje w wypadku darowizny domu w budowie. Wydaje się jednak, że Sąd podziela takie właśnie stanowisko organu skarbowego wyrażone w odpowiedzi na skargę.

Przed podjęciem polemiki z tym poglądem należy zwrócić uwagę na to, że istotnie w niniejszej sprawie ulga z art. 16 powołanej ustawy nie wchodziła w rachubę, nie dlatego jednak, że „darowany” dom był w budowie,<sup>12</sup> ale dlatego, że przedmiotem darowizny nie był dom (prawo do domu), lecz wierzytelność pieniężna o zwrot sum wpłaconych do spółdzielni na budowę domu (wkład). Na marginesie tego stwierdzenia trzeba dodać, że konstrukcja prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni jako prawa niezwykłego przed zamieszkaniem w przydzielonym domu sprawia, że problem stosowania art. 16 do darowizny domu będącego w budowie jest w ogóle bezprzedmiotowy w odniesieniu do domów budowanych przez spółdzielnie mieszkaniowe dla swoich członków. Jak już bowiem wyjaśniono, przysługujące członkowi prawo do domu w stadium jego budowy, a więc domu nie zamieszkałego przez członka, nie może być przedmiotem da-

rowizny.

Natomiast kwestia stosowania ulgi z art. 16 powstaje w wypadku darowizny domu mieszkalnego będącego w fazie budowy, wznoszonego przez określoną osobę poza spółdzielnią mieszkaniową. Wyłącznie darowizny takiego domu (w budowie) z działania art. 16 ustawy podatkowej uważam za nietrafne. Wprawdzie artykuł ten — obok innych przesłanek korzystania przez obdarowanego (i spadkobiercę) z ulgi podatkowej — przewiduje w ust. 2 pkt 3 złożenie przez obdarowanego oświadczenia, że co najmniej przez 5 lat od daty powstania obowiązku podatkowego będzie „zamieszkiwać w nabytym budynku”, jednakże takie brzmienie, przepisu wcale nie upoważnia do wniosku, że ustawodawca wyłączył z ulgi darowiznę domu w budowie, w którym obdarowany nie może tymczasem zamieszkać. Taka wykładnia imputowałaby w istocie rzeczy temuż ustawodawcy nieracjonalność. Nie byłoby bowiem racjonalne (spójne, logicznie i aksjologicznie) to, że obdarowany, który nabywa dom po jego wybudowaniu (a więc uzyskuje więcej), korzysta z ulgi podatkowej, natomiast obdarowany, który nabywa dom w budowie wymagający do zamieszkania w nim dalszych nakładów (a więc uzyskuje mniej), do ulgi podatkowej nie ma prawa. Poza tym nie można nie zauważyć, że w oma-

<sup>12</sup> Jak również nie dlatego, że w toku sprawy skarżący „zbył swoje prawo do tegoż domu, dokonując zamiany prawa do domu na mieszkanie własnościowe” (cytat z uzasadnienia wyroku). Na marginesie należy zauważyć, że skoro — jak ustalił Sąd — skarżący w przydzielonym mu domu nie zamieszkał, to nie mógł prawa do tego domu zbyć; kwestię zatem zamiany tego domu na własnościowe mieszkanie spółdzielcze należałoby rozważać wyłącznie w ramach konstrukcji tzw. zamiany spółdzielczej.

wianym przepisie wyraźnie postanowiono, iż niemożność natychmiastowego zamieszkania przez obdarowanego (spadkobiercę) w nabytym domu wskutek jego zajmowania przez osoby trzecie nie pozbawia go prawa do ulgi podatkowej. Założenie racjonalności ustawodawcy (spójności stosowanych ocen) nakazuje zatem przyjęcie, że ulga warunkowa dotyczy również darowizny domu, w którym zamieszkanie nie jest czasowo możliwe ze względu

na stan jego budowy, z tym zastrzeżeniem, że spełnienie warunków do uzyskania tej ulgi, określonych w art. 16 ust. 2 pkt 1—3, powinno nastąpić — *per argumentum a simile* do darowizny domu zajętego go przez osoby trzecie — nie później niż w okresie 5 lat od chwili nabycia domu w budowie, co z kolei ma wpływ na bieg przedawnienia prawa do dokonania wymiaru podatku (cyt. wyżej przepis *in fine*).

**Krzysztof Stefaniuk**

### **Prasa o Adwokaturze**

W artykule pt. *Trudny proces poprawiania własnych pomyłek*, opublikowanym ostatnio w „Trybunie Ludu” (z dnia 11.V.1988 r.), Liliana Śnieg-Czaplewska m.in. wywodzi:

„Z ustawy-Prawo o adwokaturze wynika, że jedyną przesłanką, jaką winna się kierować okręgowa rada adwokacka, jest zapewnienie ludności należytej pomocy prawnej. W przełożeniu na język potoczny znaczyłoby to, że im więcej adwokatów i zespołów adwokackich, tym lepiej, tym mniejsze kolejki na korytarzach kancelarii adwokackich, tym samym lepsza pomoc prawna.

Gdyby taką zasadę stosowano w praktyce, byłoby dziś z pewnością znacznie więcej adwokatów wykonujących ten wolny zawód. (...)

Byłoby ich więc z pewnością nie 3.753 jak obecnie (w tym 539 emerytów wykonujących swój zawód jako tzw. niepełnozatrudnieni), ale co najmniej 4 400, czyli tylu, ile zdaniem prezesów sądów wojewódzkich wynosić powinno minimum zatrudnionych. Przy czym nic nie stoi na przeszkodzie, by liczba adwokatów była znacznie większa.”

Autorka artykułu dopatruje się przyczyny zmniejszenia liczby adwokatów np. w stosunku do roku 1970 (było wtedy 3 950 adwokatów) głównie w polityce Naczelnej Rady Adwokackiej i okręgowych rad adwokackich, utrudniającej chętnym dostęp do zawodu adwokata. Zarzuca również, że wciąż nie przestrzega się przepisów ustawy-Prawo o adwokaturze. Przytacza przykłady przekroczenia 2-miesięcznego terminu od chwili złożenia wniosku do momentu podjęcia uchwały przez okręgowe rady dotyczącej wpisu na listę adwokatów.

„Wiele przykładów wskazuje, że NRA oraz okręgowe rady adwokackie nie lubią młodych, chcących zawód adwokacki wykonywać indywidualnie (...)” — twierdzi Liliana Śnieg-Czaplewska — i dalej, że „(...) takie postępowanie samorządu adwokackiego prowadzi do hermetyzacji zawodu adwokata.”