

Lesław Myczkowski

Jeszcze raz w sprawie opodatkowania obrotu mieszkaniami spółdzielczymi [komentarz napisał Lesław Myczkowski]

Palestra 26/6-7(294-295), 78-82

1982

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.

Poza tym na prośbę autorki artykułu wyjaśniamy, że jej rozważania dotyczące pojęcia „kombatant” są aktualne na tle obowiązującego w tej chwili stanu prawnego. Uchwalona ostatnio ustawa z dnia 26 maja 1982 r. (Dz. U. Nr 16, poz. 122) rozszerzyła zakres podmiotowy pojęcia „kombatant” w porównaniu z treścią art. 1 ustawy kombatanckiej z 23.X.1975 r., m.in. przez uznanie za kombatantów w rozumieniu tej ustawy także osób, które ze względów politycznych, narodowościowych lub rasowych były więzione w hitlerowskich obozach koncentracyjnych i więzieniach. Polemika więc dotyczy pojęcia „kombatant” pod rządami obowiązującej jeszcze ustawy z 23.X.1975 r. Nowa ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 1983 r.

Z PRAKTYKI ADWOKACKIEJ

JESZCZE RAZ W SPRAWIE OPODATKOWANIA OBROTU MIESZKANIAMI SPÓŁDZIELCZYMI

Zamieszczamy poniżej stanowisko Sądu Najwyższego w sprawie wymiaru i poboru podatku dochodowego od zbycia mieszkania spółdzielczego wraz ze stosownym komentarzem adw. Lesława Myczkowskiego w tej kwestii.

Redakcja

**Postanowienie
Sądu Najwyższego
z dnia 26 listopada 1980 r.
VI KZP 10/80 ***

Treść tezy tego postanowienia jest następująca:

Obowiązek podatkowy (podkr. moje — L.M.) przewidziany w ustawie z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym, rodzą tylko te źródła przychodów które są określone w tej ustawie.

W myśl art. 7 ust. 1 pkt 7 powołanej ustawy źródłem przychodów jest m.in. sprzedaż praw majątkowych — z wyjątkiem nabytych w drodze spadku lub zapisu. Źródłem przychodu mogłaby więc być sprzedaż spółdzielczego prawa do lokalu. Jednakże art. 7 ust. 2 cyt. ustawy stanowi, że źródłem przychodów w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 7 jest „sprzedaż (...) praw majątkowych nabytych w drodze kupna lub darowizny (podkr. moje — L.M.).”

Unormowania ustawy z dn. 17 lutego 1961 r. o spółdzielniach i ich związkach nie (podkr. moje — L.M.) pozwalają na utożsamianie przydziału lokalu, o jakim mowa w art. 135 § 3 i art. 147 § 2 cyt. ustawy, z nabyciem prawa majątkowego w drodze kupna, czego wymaga wyraźnie powołany przepis art. 7 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym.

* Nie publikowane.

Sąd Najwyższy (Izba Karna), po rozpoznaniu przekazanego na podstawie art. 390 § 1 k.p.k. przez Sąd Wojewódzki w Toruniu zagadnienia prawnego wymagającego zasadniczej wykładni ustawy:

„Czy wyczerpuje dyspozycję art. 86 § 1—4 u.k.s. sprzedaż właściwego spółdzielczego prawa do lokalu dokonana przez osobę, która nabyła tytuł prawny do lokalu w drodze przydziału wydanego przez spółdzielnię mieszkaniową, jeżeli osoba ta osiągnąwszy ze sprzedaży dochód nie zgłosiła go właściwemu organowi finansowemu do opodatkowania i wskutek tego nie brała udziału w postępowaniu podatkowym?”

postanowił:

odmówić udzielenia odpowiedzi.

Uzasadnienie

Z postanowienia Sądu Wojewódzkiego, a w szczególności z samego sformułowania pytania oraz z przedstawienia w jego uzasadnieniu stanu faktycznego sprawy, wynika, że Sąd ten dąży do wyjaśnienia tego, czy ustalone zachowanie się oskarżonego uzasadnia przyjęcie, że dopuścił się on przypisanego mu przestępstwa skarbowego. Sądowi Wojewódzkiemu więc chodzi nie tyle o wyjaśnienie zagadnienia wymagającego zasadniczej wykładni ustawy (art. 390 § 1 k.p.k.), ile o dokonanie przez Sąd Najwyższy oceny prawnej konkretnego czynu, co w tym wypadku należy do obowiązku sądu orzekającego, czyli sądu wojewódzkiego.

Poza tym ewentualna uchwała Sądu Najwyższego wydana na podstawie art. 390 § 1 k.p.k., jako w danej sprawie wiążąca (art. 390 § 3 k.p.k.), byłaby ze względu na stan tej sprawy przedwczesna. Oskarżonego skazano m.in. za przestępstwo określone w art. 86 § 2 u.k.s. Przestępstwo to, podobnie jak i przestępstwo określone w art. 86 § 1 u.k.s., może być popełnione tylko z winy umyślnej. Oznacza to, że sprawca musi mieć świadomość, iż ciąży na nim obowiązek podatkowy, i musi chcieć postąpić wbrew temu obowiązkowi albo co najmniej przewidywać i godzić się na to. Tymczasem kwestia ta nie była przedmiotem rozważań sądu orzekającego.

Z tych powodów odmówiono udzielenia odpowiedzi. W związku zaś z pozostałymi wątpliwościami podniesionymi w uzasadnieniu postanowienia Sądu Wojewódzkiego, należy zauważyć, co następuje:

Był przestępstwa określonego w art. 86 u.k.s. zależy od istnienia obowiązku podatkowego. Jeżeli więc obowiązek podatkowy nie istnieje, to odpowiedzialność z art. 86 u.k.s. nie wchodzi w rachubę. Jeżeli natomiast obowiązek podatkowy istnieje, a sprawca wbrew niemu nie zgłasza właściwemu organowi finansowemu, przedmiotu opodatkowania i przez to nie bierze udziału w postępowaniu podatkowym, to może on odpowiadać z art. 86 u.k.s.

W sprawie niniejszej chodzi o podatek dochodowy od przychodu uzyskanego ze sprzedaży prawa do lokalu w spółdzielni budowlano-mieszkaniowej. Kwestię podatku dochodowego reguluje ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. (Dz. U. Nr 53, poz. 339 z późn. zmianami). W myśl art. 1 ust. 1 tej ustawy opodatkowaniu według zasad ustawy podlegają osoby fizyczne i osoby prawne nie będące jednostkami gospodarki uspołecznionej od dochodów uzyskanych ze źródeł przychodów określonych

w ustawie. Tak więc obowiązek podatkowy rodzą tylko te źródła przychodów, które są określone w tej ustawie. Należy nadmienić, że ustawa nie przewiduje delegacji do ustanawiania dalszych źródeł przychodów nie przewidzianych w niej wyraźnie (por. np. art. 20 ustawy).

W myśl art. 7 ust. 1 pkt 7 powołanej ustawy, źródłem przychodów jest m.in. sprzedaż praw majątkowych z wyjątkiem nabytych w drodze spadku lub zapisu. Źródłem przychodu mogłaby więc być sprzedaż spółdzielczego prawa do lokalu. Jednakże przepis art. 7 ust. 2 cyt. ustawy stanowi, że źródłem przychodów w rozumieniu ust. 1 pkt 7 jest "sprzedaż (...) praw majątkowych nabytych w drodze kupna lub darowizny (...)". W sprawie niniejszej nie chodzi o nabycie spółdzielczego prawa do lokalu w drodze darowizny (ani w drodze spadku lub zapisu). Oskarżony bowiem otrzymał „własnościowe prawo do lokalu” w drodze przydziału spółdzielni (k. 117 akt). Charakter zaś takiego przydziału normują przepisy działu III (art. 134—157) ustawy z dnia 17 lutego 1961 r. o spółdzielniach i ich związkach (Dz. U. Nr 12, poz. 61 z późn. zm.). Unormowania te, zawarte w szczególności w art. 135 § 3, 139, 147 i 148, sprowadzające się do tego, że spółdzielcze prawo do lokalu z chwilą przydziału staje się tylko ograniczonym prawem rzeczowym na nieruchomości spółdzielczej (mimo nazywania go potocznie „własnościowym”), nie pozwalają na utożsamianie przydziału, o jakim mowa w art. 135 § 3 i 147 § 2 cyt. ustawy o spółdzielniach i ich związkach, z nabyciem prawa majątkowego w drodze kupna, czego wymaga wyraźnie powołany przepis art. 7 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym.

Nie wydaje się możliwe stanowisko, że sprzedaż spółdzielczego prawa do lokalu nabytego w drodze przydziału spółdzielni jest jednak źródłem przychodu w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym, a to na podstawie przepisów § 7 ust. 3 pkt 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5.X.1979 r., zmieniającego rozporządzenie w sprawie podatku obrotowego i dochodowego (Dz. U. Nr 24, poz. 144). Wymienione przepisy (por. przy tym ostatni przepis tego rozporządzenia oraz art. 2 k.k. w zw. z art. 2 u.k.s.) stanowią, że nie ustala się dochodu ze zbycia spółdzielczego prawa do lokalu, jeżeli to prawo zostało nabyte przed okresem 5 lat albo jeżeli sprzedaż (zbycie) było uzasadnione koniecznością zmiany warunków mieszkaniowych. A *contrario* miałoby z tego wynikać (i w rzeczywistości wynika), że w innych wypadkach ustala się dochód ze sprzedaży spółdzielczego prawa do lokalu, z tym jednak zastrzeżeniem, że musi tu chodzić o sprzedaż spółdzielczego prawa do lokalu nabytego w drodze kupna, a nie przydziału spółdzielni. Źródłem przychodu byłoby więc np. sprzedanie spółdzielczego prawa do lokalu przez osobę, która nabyła to prawo od oskarżonego w drodze kupna.

Komentarz

do powyższego postanowienia

Praktyka wymierzania podatku dochodowego od sprzedaży spółdzielczego prawa do lokalu „własnościowego” została zainicjowana przez Ministerstwo Finansów w połowie 1978 r. w ramach działań wymierzonych w nadmierny — zdaniem pewnych czynników — obrót tymi prawami.

Ministerstwo Finansów „przypomniało” wówczas podległym organom finansowym, że sprzedaż spółdzielczego prawa do lokalu rodzi zobowiązanie podatkowe z art. 7 ust. 1 pkt 7 oraz ust. 2 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku do-

chożowym (Dz. U. Nr 53, poz. 339 ze zm.). Autorzy „przypomnienia” reprezentowali pogląd, że skoro członek spółdzielni mieszkaniowej — w zamian za ustalenie prawa do lokalu — wnosi wkład finansowy lub rzeczowy, to tym samym kupuje” on mieszkanie od spółdzielni, a gdy go następnie sprzedaje innej osobie, to uzyskuje źródło przychodów podlegające opodatkowaniu w myśl cytowanych wyżej przepisów.

W następstwie tego założenia dokonano szeregu wymiarów podatkowych, i to w poważnych kwotach, gdyż wartość sprzedanego prawa ustalano według kryteriów rynkowych, a „ocenę nabycia” lokalu od spółdzielni — w wysokości wkładu, opierając się w tym względzie na zapisach księgowych.¹ Przy progresywnej skali podatku dochodowego wymiary nierzadko przekraczały 100 000 zł, budząc przerażenie wśród nieszczęsnych sprzedawców, których nikt o takiej możliwości nie uprzedzał, a wymiary otrzymywali nieraz w kilkanaście miesięcy po sprzedaży, gdy uzyskane kwoty zostały już wydatkowane i nie zawsze było z czego płacić. Ponadto organy finansowe wszczywały jeszcze nieraz postępowanie karne skarbowe z art. 86 u.k.s. pod zarzutem uchylenia się od obowiązku podatkowego (przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym podatnik powinien zgłosić we właściwym urzędzie nie czekając, aż dowie się on o źródle przychodu w inny sposób).²

Moim zdaniem, niezależnie od nieporozumień co do istoty stosunków majątkowo-spółdzielczych i ich swoistości, organy finansowe stawiały znak równania pomiędzy „kupnem”, przy którym za przeniesienie własności płaci się cenę, a innymi zobowiązaniami wzajemnymi, zwłaszcza odpłatnymi. Tymczasem tam, gdzie wchodzi w rachubę obciążenie obywatela obowiązkiem świadczenia (np. podatkowym), przepisy ustanawiające taki obowiązek muszą być interpretowane bardzo ściśle, bez możliwości stosowania wykładni rozciągliwej, bez odwoływania się do analogii i stosowania innych zabiegów interpretacyjnych mających wykazać, że poza tym, co powiedział ustawodawca, istnieje jeszcze dalsza sfera stosunków podlegających określönemu obowiązkowi. Zwrócił na to uwagę również Sąd Najwyższy, który w uzasadnieniu komentowanego tutaj rozstrzygnięcia z dnia 26.XI.1980 r. stwierdził m.in., co następuje: „Kwestię podatku dochodowego reguluje ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. (...). W myśl art. 1 ust. 1 tej ustawy opodatkowaniu według zasad ustawy podlegają osoby fizyczne i osoby prawne nie będące jednostkami gospodarki społecznej od dochodów uzyskanych ze źródeł przychodów określonych w ustawie. Tak więc obowiązek podatkowy rodzą tylko te źródła przychodów, które są określone w tej ustawie. Należy nadmienić, że ustawa nie przewiduje delegacji do ustanowienia dalszych źródeł przychodów nie przewidzianych w niej wyraźnie (por. np. art. 20 ustawy).”

Jak mi wiadomo, omawiane postanowienie Sądu Najwyższego przecięło niewłaściwą praktykę organów finansowych, ograniczając pobieranie podatku dochodowego do sprzedaży mieszkań własnościowych, które zostały nabyte przez sprzedającego w drodze czynności prawnej z art. 147 § 1 ustawy o spółdzielniach i ich związkach (a nie w drodze przydziału mieszkania przez spółdzielnię). Ogranicza to wprawdzie inkaso podatków z tego tytułu (chyba nie mniej niż o 80%), jednakże trudno uznać ten aspekt sprawy za najważniejszy. Redakcja „Palestry” ma

¹ O takiej praktyce pisze A. Warfołomiejew w pkt 3 swego artykułu: *Opodatkowanie obrotu mieszkaniami spółdzielczymi*, „Palestra” 1979, nr 3, str. 7, 8, 9.

² Notabene, tylko dzięki sprawie karnej skarbowej doszło do wyjaśnienia problemu prawnego przez Sąd Najwyższy.

prawo uznać to wydarzenie za własny sukces, gdyż właśnie na łamach naszego pisma ukazał się krytyczny artykuł w tej materii.⁸ Jeżeli bowiem ocena prawna Sądu Najwyższego zbieżna jest całkowicie z przedstawioną w r. 1979 na łamach „Palestry”, a ważna dla obywateli sprawa została załatwiona zgodnie z naszymi sugestiami, to mamy wyraźny dowód społecznej przydatności powyższego wydawnictwa.

Ponieważ w cytowanym w „Palestrze” artykule pt. „Kiedy sprzedaż spółdzielczego prawa do lokalu uzasadnia wymiar podatku dochodowego?” przeprowadzono wywód dotyczący przydziału mieszkania spółdzielczego ze wskazaniem, które transakcje spółdzielczym prawem do lokalu (domkiem lub działką) są wyłączone od tego podatku, przeto obecnie ograniczę się tylko do kilku uwag na tle zmiennej sytuacji proceduralnej.

Zarówno okólnik Min. Finansów jak i mój artykuł zostały opublikowane pod rządą dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60). Od dnia 1 stycznia 1981 r. mamy jednak do czynienia z jednolitym postępowaniem administracyjnym, uregulowanym w ustawie — Kodeks postępowania administracyjnego (jedn. tekst.: Dz. U. z 1980 r. Nr 9, poz. 26). W sprawach podatkowych przewidziano tu jedynie kilka przepisów szczególnych wyrażających specyfikę postępowania podatkowego, a mianowicie art. art. 164—179 k.p.a. Można obecnie zakwestionować decyzję podatkową zarówno w postępowaniu odwoławczym jak i w szczególnym trybie stwierdzenia nieważności decyzji, o którym mowa w art. 156 i nast. k.p.a. Według tych przepisów organ wyższego stopnia lub naczelny organ administracji państwowej władny jest stwierdzić nieważność decyzji, m.in. z powodu wydania jej bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa (art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a.). W stosunku do nieważności decyzji wynikającej z naruszenia przepisów prawa ustawodawca nie określił terminu rozpoznania, który wynosi 10 lat w stosunku do nieważności z innych przyczyn (art. 156 § 2 k.p.a.). Jednakże w stosunku do decyzji podatkowych ta ogólna zasada ulega zawężeniu w art. 177 k.p.a., który stanowi, że żądanie uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej ustalającej zobowiązanie podatkowe, wniesione po upływie roku od doręczenia tej decyzji — nie podlega rozpatrzeniu”. Zwróćmy uwagę, że przepis ten ogranicza tylko prawo strony do występowania z wnioskiem o stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej (art. 157 § 2 k.p.a.), natomiast nie tamuje możliwości podjęcia takiego postępowania z urzędu, np. na wniosek prokuratora.

Zwróćmy dalej uwagę na to, że odmiennie niż w dacie publikacji mego artykułu stosowanie prawa podatkowego podlega obecnie kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego i nie potrzeba wcale sprawy karnej skarbowej, aby powstała dzięki niej możliwość uzyskania wykładni prawa materialnego przez organ sądowy. Sprawy podatkowe, po wyczerpaniu instancji odwoławczych, mogą być przedstawione NSA bezpośrednio przez stronę w terminie 30-dniowym (art. 199 § 1 k.p.a. oraz art. 196 § 2 pkt 11 k.p.a.), a jak wynika z publikacji na łamach prasy prawniczej, miały już miejsce rozstrzygnięcia w takich właśnie sprawach.

⁸ Patrz L. Myczkowski: Kiedy sprzedaż spółdzielczego prawa do lokalu uzasadnia wymiar podatku dochodowego?, „Palestra” 1979, nr 3, str. 12—16.