

# Zbigniew Szonert

---

## Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

---

Palestra 42/1-2(481-482), 195-203

---

1998

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.

---

---

Zbigniew Szonert

## ■ Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 kwietnia 1997 r.,  
sygn. I SA/Kr 35/97

Zagadnienie prawne:

**Za datę nabycia nieruchomości, o której mowa w art. 10 ust. 2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 ze zm.), w przypadku sprzedaży nieruchomości, która przypadła danej osobie w wyniku podziału majątku dorobkowego małżeńskiego, należy przyjąć datę jej nabycia w czasie trwania związku małżeńskiego, jeżeli wartość otrzymanej przez daną osobę nieruchomości w wyniku podziału tego majątku, mieści się w udziale jaki byłemu małżonkowi przysługuje w majątku dorobkowym małżeńskim.**

Jeżeli wartość otrzymanej przez byłego małżonka nieruchomości przekracza jego udział w majątku dorobkowym małżeńskim, to wówczas za datę nabycia tej nieruchomości, która przekracza udział byłego małżonka w majątku dorobkowym należy przyjąć dzień, w którym dokonano podziału majątku dorobkowego małżeńskiego.

Z uzasadnienia wyroku: W uzasadnieniu zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji organu I instancji przyjęto, że sprzedana przez skarżącego nieruchomość, stanowiąca wcześniej majątek dorobkowy jego i jego b. małżonki, została w 1/2 części nabyta przez skarżącego, kiedy to przed Sądem Rejonowym w ... zawarł on 28 lutego 1996 r. z b. małżonką ugodę o podziale ich majątku dorobkowego, w wyniku której stał się właścicielem całej nieruchomości, którą sprzedał aktem notarialnym 12 sierpnia 1996 r.

Z uwagi na to, że nabytą w drodze ugody sądowej połowę nieruchomości sprzedał przed upływem 5 lat od jej nabycia, był on na podstawie art. 28 ust. 2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 z późn. zm.) zobowiązany do uiszczenia zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodu uzyskanego ze sprzedaży tej części przedmiotowej nieruchomości.

Ponieważ podatku tego skarżący w określonym ustawą terminie nie uiścił, wydana została na podstawie art. 5 ust. 3 ustawy z 19 grudnia

1990 r. o zobowiązaniach podatkowych decyzja określająca jego wysokość.

Zdaniem skarżącego decyzja Izby Skarbowej oraz poprzedzająca ją decyzja organu I instancji wydane zostały z naruszeniem art. 10 i 28 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Brak było bowiem podstawy do uznania, że nieruchomość, która przypadła mu w wyniku podziału majątku dorobkowego małżeńskiego, była w połowie nabyta przez niego w dniu, w którym między nim a jego małżonką zawarta została ugoda o podziale majątku dorobkowego.

Podział majątku dorobkowego małżonków nie stanowi nabycia tego majątku czy też jego części. Jest on tylko podziałem tego, co małżonkowie nabyli w czasie trwania związku małżeńskiego.

Składniki tego majątku, uzyskane przez skarżącego na własność, w wyniku zawartej ugody sądowej należy uznać jako nabyte wówczas kiedy nabyli je małżonkowie w czasie trwania małżeństwa.

W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa wniosła o jej oddalenie, stwierdzając, że nie można się zgodzić z twierdzeniem skarżącego, że ugoda nie stanowi źródła nabycia prawa, a jest to jedynie podział tego co małżeństwo posiadało dotychczas.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył co następuje.

Zaskarżona decyzja została wydana z naruszeniem prawa.

Za datę nabycia nieruchomości, o której mowa w art. 10 ust. 2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w przypadku sprzedaży nieruchomości, która przypadła danej osobie w wyniku podziału majątku dorobkowego małżeńskiego, należy przyjąć datę jej nabycia w czasie trwania związku małżeńskiego, jeżeli wartość otrzymanej przez daną osobę nieruchomości w wyniku podziału tego majątku, mieści się w udziale jaki byłemu małżonkowi przysługuje w majątku dorobkowym małżeńskim. Jeżeli wartość otrzymanej przez byłego małżonka nieruchomości przekracza jego udział w majątku dorobkowym małżeńskim, to wówczas za datę nabycia tej nieruchomości, która przekracza udział byłego małżonka w majątku dorobkowym małżeńskim należy przyjąć dzień, w którym dokonano podziału majątku dorobkowego małżeńskiego.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 września 1997 r., sygn. akt. SA/Sz 1760/96

Zagadnienie prawne:

**Okoliczność, czy po stronie osoby obdarowanej istniały warunki do przeznaczenia otrzymanej darowizny na wskazany przez darczyńcę cel określony ustawą podatkową, podlega kontroli organu podatkowego w ramach badania prawidłowości ustalania podstawy**

opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego. Istnienie tych warunków przesądza o zasadności odliczenia od dochodu dokonanej przez podatnika darowizny niezależnie od tego, czy przez obdarowanego darowizna ta rzeczywiście przeznaczona została na wskazany cel.

Z uzasadnienia wyroku: W wyniku weryfikacji zeznania podatkowego, organ podatkowy I instancji zakwestionował odliczenie od dochodu kwoty przekazanej z tytułu darowizny na cele pomocy społecznej, uznając, że wydatki te w istocie przeznaczone zostały na cel niezgodny z ustawą, tj. na zakup przez obdarowaną opału i żywności, wobec czego zaskarżoną decyzją organ I instancji określił podatek dochodowy za 1995 r. bez uwzględnienia powyższej kwoty odliczenia.

Podzielając w pełni stanowisko organu I instancji, organ odwoławczy wniesione przez podatniczkę odwołanie uznał za nieuzasadnione i stwierdził, że zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, podstawę odliczenia podatku stanowi dochód po odliczeniu kwot darowizn dokonanych na cele pomocy społecznej, przy czym za wydatki na cele pomocy społecznej w rozumieniu tego przepisu uznał on jedynie środki przeznaczone na cele wynikające z ustawy z 29 listopada 1990 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 1993 r., Nr 13, poz. 60). Wskazując dalej na przepisy tej ustawy (art. 2 ust. 1 i art. 1. ust. 2), według których celem pomocy społecznej jest zaspokojenie niezbędnych potrzeb życiowych osób i rodzin oraz umożliwienie im bytowania w warunkach odpowiadających godności człowieka, zaś pomoc tę organizują organy administracji rządowej oraz osoby fizyczne, Izba Skarbowa stwierdziła dalej w uzasadnieniu swej decyzji, że przekazując kwotę darowizny odwołująca się podatniczka „zapewniła co najwyżej środki na zaspokojenie potrzeb życiowych spokrewnionej osobie”, co trudno – jej zdaniem uznać za pomoc społeczną w rozumieniu przepisów ww. ustawy, tym bardziej, że z zeznania podatkowego obdarowanej wynika, iż w 1995 r. uzyskała dochód, który wykluczałby zaliczenie obdarowanej do podopiecznych instytucjonalnie świadczonej pomocy społecznej.

Powyższą decyzję skarżącą zaskarżyła do Naczelnego Sądu Administracyjnego, żądając jej uchylecia oraz poprzedzającej ją decyzji organu I instancji.

W odpowiedzi na skargę organ odwoławczy wniósł o jej oddalenie. Naczelny Sąd Administracyjny skargę uznał za uzasadnioną.

W myśl art. 26 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 z późn. zm.), podstawę obliczenia podatku stanowi ustalony dochód po odliczeniu kwot w przepisie tym wymienionych, m.in. kwot darowizn

na cele naukowe, kultury fizycznej i sportu, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów – łącznie do wysokości nie przekraczającej 15% dochodu.

Na gruncie rozpatrywanej sprawy istota sporu sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy przez pomoc społeczną, o jakiej mowa w ww. przepisie omawianej ustawy podatkowej, rozumieć należy wyłącznie pomoc społeczną, o której mowa w art. 1 ustawy z 29 listopada 1990 r. o pomocy społecznej, a więc będącą „instytucją polityki społecznej państwa, mającą na celu umożliwienie osobom i rodzinom przezwyciężenie trudnych sytuacji życiowych, których nie są w stanie oni pokonać wykorzystując własne środki i uprawnienia” oraz organizowaną przez organy administracji rządowej i samorządowej we współpracy z organizacjami społecznymi, związkami wyznaniowymi, stowarzyszeniami o charakterze charytatywnym, fundacjami oraz osobami fizycznymi.

Wskazując w cytowanym wyżej przepisie cele, dla realizacji których dokonane darowizny podlegają odliczeniu od dochodu przy ustaleniu podstawy opodatkowania, ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określiła podmiotów, na rzecz których darowizny takie mogą być dokonane, w szczególności nie zastrzegła, że cele te realizowane mogą być wyłącznie w formie zinstytucjonalizowanej. Nic więc nie upoważnia do takiej wykładni tego przepisu, według której odliczeniu od dochodu podlegałyby darowizny dokonane wyłącznie na rzecz podmiotów powołanych z mocy ustawy czy postanowień statutowych do realizacji wymienionych w tym przepisie celów, np. na rzecz placówek naukowo-badawczych, placówek oświatowych, kulturowych, służby zdrowia itp.

Na gruncie ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu nadanym jej art. 1 ustawy z 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 5, poz. 25), uprawniona jest teza, że dla realizacji prawa do odliczenia od dochodu darowizn na cele określone w przepisie art. 26 ust. 1 pkt 1 lit. a ww. ustawy, nie jest istotne to, czy cele te realizowane są w formie zinstytucjonalizowanej, czy też przez osoby fizyczne, dla których darowizny te stanowią ich osobisty przychód, a istotne jest jedynie to, czy określona darowizna rzeczywiście zmierzała do osiągnięcia tych celów, tzn. czy w chwili jej dokonania istniały po stronie obdarowanego warunki do przeznaczenia jej na wskazany przez darczyńcę cel, a więc np. pobieranie nauki, stan zdrowia wymagający korzystania z różnych form pomocy medycznej, inwalidztwo wymagające rehabilitacji zawodowej i społecznej czy trudna sytuacja życiowa niemożliwa do pokonania przez obdarowanego przy wykorzystaniu własnych środków, możliwości i uprawnień.

To czy po stronie osoby obdarowanej istniały warunki do przeznaczenia otrzymanej darowizny na wskazany przez darczyńcę cel określony ustawą podatkową, podlega kontroli organu podatkowego w ramach badania prawidłowości ustalenia podstawy opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego. Stwierdzenie zatem tych warunków przesądza o zasadności odliczenia od dochodu dokonanej przez podatnika darowizny niezależnie od tego, czy przez obdarowanego darowizna ta rzeczywiście przeznaczona została na wskazany cel.

Na gruncie rozpatrywanej sprawy należy stwierdzić, iż kwestionując odliczenie przez skarżącą od dochodu dokonanej darowizny, organy podatkowe obu instancji nie zbadały dokładnie sytuacji życiowej obdarowanej i nie wyjaśniły, czy sytuacja ta była na tyle trudna, że jej przezwyciężenie przez obdarowaną nie mogło się dokonać przy wykorzystaniu własnych środków, możliwości i uprawnień.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 sierpnia 1997 r., sygn. akt ISA/Wr 1243/96

Zagadnienie prawne:

**W razie zajęcia przez organ egzekucyjny na zaspokojenie zobowiązań podatkowych wierzytelności upadłego dłużnika wierzyciele innych zobowiązań, którym służy z mocy art. 23 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 z późn. zm.) pierwszeństwo szczególne, a także syndyk masy upadłościowej mogą wnieść skargę na czynność zajęcia organu egzekucyjnego, przewidzianą w art. 54 § 1 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 1991 r., Nr 36, poz. 161 z późn. zm.).**

Z uzasadnienia wyroku: Urząd Skarbowy prowadząc postępowanie egzekucyjne zmierzające do wyegzekwowania zaległości wobec Skarbu Państwa, z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych, Spółki z o.o. w ..., dokonał zajęcia wierzytelności należnej dłużnikowi.

Do Urzędu Skarbowego wpłynęło pismo syndyka masy upadłościowej powiadamiające o ogłoszeniu upadłości Spółki będącej dłużnikiem, w którym to piśmie zawarto wniosek o zwolnienie wspomnianej wierzytelności spod zajęcia, uzasadniony koniecznością zaspokojenia należności za pracę byłych pracowników Spółki.

Urząd Skarbowy postanowieniem z 7 marca 1996 r., wydanym na podstawie art. 13 § 1 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 1991 r., Nr 36, poz. 161), odmówił zwolnienia wierzytelności spod egzekucji administracyjnej. Stwierdzono w tym orzeczeniu, że zwolnieniu nie podlegają zajęte wierzytelności (art. 8–11 cyt. ustawy), a w sprawie nie zachodzi

wyjątek od tej zasady przewidziany w art. 81 § 2 cyt. ustawy, według którego nie podlegają egzekucji kwoty przeznaczone na płace zabezpieczone przez złożenie list płac na rachunkach bankowych.

W zażaleniu na postanowienie organu pierwszej instancji syndyk masy upadłościowej, powołując się na art. 23 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r., Nr 198, poz. 486 ze zm.), podniósł, że wierzytelność Spółki nie powinna być poddana rygorom egzekucyjnym z powodu przeznaczenia na należności za pracę.

Izba Skarbowa nie uwzględniła odwołania i postanowieniem z 20 maja 1996 r. utrzymała w mocy zaskarżone postanowienie Urzędu Skarbowego. Wskazano przy tym, że nie można zgodzić się z zarzutem niepopuszczalności prowadzenia egzekucji po ogłoszeniu upadłości, gdyż art. 63 § 1 rozporządzenia Prezydenta R.P. z 24 października 1934 r. Prawo upadłościowe (Dz. U. z 1991 r. Nr 118, poz. 512) nie odnosi się do postępowania egzekucyjnego nie zabezpieczonego m.in. zastawem, a Skarbowi Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych przysługuje na podstawie art. 23 ustawy o zobowiązaniach podatkowych ustawowe prawo zastawu także na wierzytelnościach. Syndyk masy upadłościowej Spółki wystąpił do Naczelnego Sądu Administracyjnego ze skargą na postanowienie organu odwoławczego, wnosząc o stwierdzenie nieważności tego postanowienia, ponieważ zostało ono wydane z rażącem naruszeniem prawa.

Organ odwoławczy w odpowiedzi na skargę wniósł o jej oddalenie. Naczelny Sąd Administracyjny zważył co następuje.

Urząd Skarbowy jako organ egzekucyjny i Izba Skarbowa jako organ drugiej instancji trafnie oceniły, że zajęta wierzytelność pieniężna upadłego dłużnika nie należy do ruchomości oraz wartości i świadczeń pieniężnych, które z mocy art. 8–10 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 1991 r., Nr 36, poz. 161 ze zm.) nie podlegają egzekucji administracyjnej i w oparciu o art. 13 § 1 tej ustawy odmówiły uwzględnienia żądania syndyka.

Nie budzi również zastrzeżeń odmowa tych organów uwzględnienia zarzutu niedopuszczalności postępowania egzekucyjnego.

Z mocy art. 23 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.) Skarbowi Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych przysługuje ustawowe prawo zastawu na ruchomościach i prawach zbywalnych osoby zobowiązanej do uiszczenia podatku oraz pierwszeństwo zaspokojenia przed innymi wierzytelnościami.

Prawem zbywalnym w rozumieniu tego przepisu są również wierzytelności, co wynika z art. 509 i nast. kodeksu cywilnego. Zgodnie

z przyjętą wykładnią ustawowe prawo zastawu Skarbu Państwa powstaje z chwilą powstania zobowiązania podatkowego, co regulują przepisy art. 5 ust. 1 i 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Jednocześnie wyrażony jest pogląd, że wierzyciel, któremu służy prawo zastawu (w tym również ustawowe), może nie tylko dalej prowadzić egzekucję wszczętą przed ogłoszeniem upadłości, lecz może również po ogłoszeniu upadłości wszcząć egzekucję z przedmiotu, na którym służy mu zabezpieczenie.

Tym samym organy podatkowe nie tylko mogą dalej prowadzić postępowanie egzekucyjne wszczęte przed ogłoszeniem upadłości, lecz również wszczynać je już po jej ogłoszeniu (por. B. Brzeziński i in.: *Zobowiązania podatkowe komentarz*, Warszawa 1993, s. 81, a także F. Prusak: *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych z komentarzem*, Warszawa 1994, s. 156–157).

W tej sytuacji nieistotna jest okoliczność, czy zajęcie wierzytelności dokonane przez organ egzekucyjny na poczet należnego zobowiązania podatkowego nastąpiło przed czy po ogłoszeniu upadłości.

Podniesiony przez syndyka zarzut niedopuszczalności egzekucji administracyjnej lub zastosowania środka egzekucyjnego, o jakim mowa art. 33 pkt 6 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie znajduje zatem oparcia w art. 63 § 1 Prawa upadłościowego.

Powyższe nie oznacza jednak, że syndyk pozbawiony jest jakichkolwiek środków przeciwdziałania czynnościom organu egzekucyjnego uniemożliwiającym zaspokojenia wierzytelności z tytułu wynagrodzenia za pracę.

Z tytułu ustawowego prawa zastawu, przewidzianego w art. 23 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, Skarb Państwa może prowadzić egzekucję należności podatkowych od upadłego podmiotu z pominięciem trybu postępowania upadłościowego, co jednak nie oznacza, że zobowiązania podatkowe mogą być zaspokojone z pominięciem wszystkich innych zobowiązań upadłego dłużnika.

Z powołanego przepisu art. 23 ustawy o zobowiązaniach podatkowych wynika, że pierwszeństwo zaspokojenia zobowiązań podatkowych nie ma zastosowania do wierzytelności, którym w tym przepisie przyznane zostało pierwszeństwo szczególne. W szczególności pierwszeństwo szczególne zostało w tym przepisie przyznane wynagrodzeniom za pracę, do których zapłaty zobowiązany jest upadły dłużnik.

W razie zajęcia przez organ egzekucyjny na zaspokojenie zobowiązań podatkowych wierzytelności upadłego dłużnika wierzyciele innych zobowiązań dłużnika, którym służy z mocy art. 23 ustawy o zobowiązaniach podatkowych pierwszeństwo szczególne, a także syndyk masy upadłościowej mogą wnieść skargę na czynność zajęcia organu eg-



zekucyjnego, przewidzianą w art. 54 § 1 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 1991 r., Nr 36, poz. 161 ze zm.).

Organ egzekucyjny po rozpatrzeniu skargi i wyjaśnieniu w szczególności możliwości zaspokojenia wierzytelności, którym służy pierwszeństwo szczególne, wydaje postanowienie o uchyleniu lub odmowie uchylenia objętej skargą czynności egzekucyjnej. Organ egzekucyjny i organ nadrzędny uchyliły się od merytorycznego rozpatrzenia skargi syndyka i z tego względu Naczelny Sąd Administracyjny zaskarżone postanowienie i postanowienie organu egzekucyjnego uchylił.

**Wyrok Naczelnego Sadu Administracyjnego z 20 marca 1997 r., sygn. akt I SA/Kr 238–240/97**

Zagadnienie prawne:

**O tym, czy określone lokale mają charakter lokali mieszkalnych o jakich mowa w § 40a ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 39, poz. 176 ze zm.) decydują obowiązujące w chwili sprzedaży lokali przepisy prawa budowlanego.**

**O przeznaczeniu całości lub części budynku decyduje bowiem zgodnie z przepisami prawa budowlanego właściwy organ nadzoru budowlanego.**

Z uzasadnienia wyroku: W następstwie przeprowadzonej kontroli i wznowieniu postępowania administracyjnego, organ I instancji, a następnie Izba Skarbowa ustaliły, że sprzedaż lokali przez stronę skarżącą nie była sprzedażą lokali mieszkalnych lecz sprzedażą lokali w budynkach niemieszkalnych, tj. w budynkach biurowych i biurowo-wczasowych. Przeznaczenie tych budynków przed sprzedażą w nich lokali nie zostało w odpowiednim trybie zmienione.

Obrót ze sprzedaży tych lokali obejmujący należność za sprzedaż ułamkowych części budynków biurowych i biurowo-socjalnych, czy też określonych pomieszczeń, podlegał opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług przy zastosowaniu 22% stawki.

Decyzję Izby Skarbowej z 15 grudnia 1995 r. strona skarżąca zaskarżyła do Naczelnego Sądu Administracyjnego i podniosła co następuje.

Dokonana przez skarżącą sprzedaż nieruchomości podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług według stawki „0”, a nie jak przyjęto w zaskarżonej decyzji według stawki 22%.

Sprzedawane przez nią lokale zaadaptowane na cele mieszkaniowe są opodatkowane według „0” stawki podatku VAT przewidzianej dla sprzedaży lokali mieszkalnych. Gdyby więc nawet przyjąć, że zasadną była w tej sytuacji do określenia podatku VAT stawka 22%, to

pierwotną decyzją strona skarżąca została wprowadzona w błąd. Przepisy podatkowe nie definiowały i nie definiują pojęcia lokalu mieszkalnego. Mimo, że obiekty, w których znajdowały się sprzedawane lokale nie miały charakteru mieszkalnego, to jednak w wyniku przebudowy znajdujące się w nich lokale stały się lokalami mieszkalnymi.

Strona skarżąca sprzedając lokale w tych budynkach jednoznacznie określała je w aktach notarialnych jako lokale mieszkalne.

Izba Skarbowa wniosła o oddalenie skargi, podtrzymując stanowisko zajęte w zaskarżonej decyzji podkreślając, że skarżąca błędnie określiła te części budynków użytkowych jako lokale mieszkalne, mimo że nie uzyskała wymaganych przepisami prawa budowlanego zezwoleń organów nadzoru budowlanego na zmianę przeznaczenia tych budynków użytkowych, lub ich części na cele mieszkalne.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył co następuje.

Skarga jest nieuzasadniona, gdyż zaskarżona decyzja prawa nie narusza.

Zebrany w sprawie materiał dowodowy dawał podstawę organom podatkowym do wznowienia w sprawie postępowania na podstawie art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a. i następnie na podstawie art. 151 § 1 pkt 2 do uchylecia decyzji Urzędu Skarbowego dotyczącej zwrotu podatku od towarów i usług i wydaniu nowej decyzji w tej sprawie.

O tym, czy określone lokale mają charakter lokali mieszkalnych o jakich mowa w § 40a ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 39, poz. 176 z późn. zm.) decydują obowiązujące w chwili sprzedaży lokali przepisy prawa budowlanego.

O przeznaczeniu całości lub części budynku decyduje bowiem zgodnie z przepisami prawa budowlanego właściwy organ nadzoru budowlanego.

Zgodnie z art. 43 i 44 obowiązującej wówczas ustawy z 24 października 1974 r., Prawo budowlane (Dz. U. Nr 38, poz. 229 z późn. zm.), właściciel lub zarządca obiektu budowlanego był zobowiązany użytkować ten obiekt zgodnie z przeznaczeniem.

Zmiana sposobu użytkowania obiektu budowlanego lub jego części wymagała zgody właściwego organu administracji.

Budynki, których części lub określone w nich pomieszczenia strona skarżąca sprzedawała nie były budynkami mieszkalnymi. Były to budynki użytkowe. Sprzedaż tych lokali lub części budynków nie była więc sprzedażą części budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych.

W istniejącej sytuacji organy podatkowe zasadnie przyjęły, że do sprzedaży przez stronę skarżącą lokali w budynkach użytkowych nie miała zastosowania „0” stawka podatku VAT lecz stawka 22%.