

Wyrok z dnia 6 czerwca 2002 r.

III RN 90/01

Niezłożenie przez podatnika oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.; obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) powoduje utratę uprawnienie do odroczenia płatności zryczałtowanego podatku, ale nie wyklucza zwolnienia od niego w przypadku spełnienia przesłanek z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a tej ustawy.

Przewodniczący SSN Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Józef Iwulski (sprawozdawca), Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 6 czerwca 2002 r. w sprawie ze skargi Rafała B. na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 6 kwietnia 1999 r. [...] w przedmiocie zwrotu nadpłaty podatku, rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 20 września 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e n i e

Minister Sprawiedliwości wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 20 września 2000 r. [...] w sprawie ze skargi Rafała B. na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 6 kwietnia 1999 r. w przedmiocie zwrotu nadpłaty podatku. Zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a oraz art. 28 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.; obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) i w związku z art. 258 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Na podstawie

art. 57 ust. 2 ustawy o NSA, Minister Sprawiedliwości wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

Decyzją z dnia 7 marca 1997 r. [...] Urząd Skarbowy w S. określił Rafałowi B. zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych w kwocie 15.000 zł z uwagi na to, że w dniu 24 października 1996 r. sprzedał nieruchomość położoną przy ul. M. w S. za kwotę 150.000 zł i nie dopełnił obowiązku zapłacenia podatku, do czego był zobowiązany z mocy art. 28 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podatnik złożył wprawdzie oświadczenie o zamiarze wydatkowania przychodu na zakup nowej nieruchomości, ale po terminie 14 dni z art. 28 ust. 2 ustawy.

W październiku 1998 r. Rafał B. zwrócił się do [...] Urzędu Skarbowego o zwrot nienależnie wpłaconego jego zdaniem podatku w kwocie 6.511,60 zł oraz umorzenie pozostałej części, tj. 8.488,40 zł. Swoje żądanie uzasadnił tym, że przychód ze sprzedaży nieruchomości położonej przy ul. M. w S. przeznaczył w całości na zakup nieruchomości położonej przy ul. H. w S.

Decyzją z dnia 30 grudnia 1998 r. [...] Urząd Skarbowy w Szczecinie umorzył zaległość w kwocie 8 488,40 zł z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego ze sprzedaży nieruchomości, a decyzją z dnia 31 grudnia 1998 r. odmówił podatnikowi stwierdzenia nadpłaty i zwrotu wpłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych za 1996 r. w kwocie 6.511,60 zł wraz z odsetkami w kwocie 1.768,40 zł z tytułu sprzedaży nieruchomości przy ul. M. w S. Urząd Skarbowy uznał, że stosownie do art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatnik zobowiązany był w terminie 14 dni od dnia dokonania sprzedaży, bez wezwania, wpłacić zryczałtowany podatek dochodowy, bądź złożyć w tym samym terminie oświadczenie, iż zamierza przychód uzyskany ze sprzedaży wydatkować na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a tej ustawy. Rafał B. w ustawowym terminie nie uiścił podatku i nie złożył w terminie oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2 ustawy. Zatem podatek określony decyzją z dnia 7 marca 1997 r. był podatkiem należnym, a nie jest możliwa zmiana lub uchylenie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, a także wznowienie postępowania, czy stwierdzenie nieważności decyzji lub jej wygaśnięcia.

Od decyzji z dnia 31 grudnia 1998 r. podatnik odwołał się, ale odwołanie nie zostało uwzględnione (decyzja z dnia 6 kwietnia 1999 r. Izby Skarbowej w S.). Zauważyć należy, że organ drugiej instancji dostrzegł „brak spójności” między przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a przepisami Ordynacji podat-

kowej, które uniemożliwiają realizację uprawnień podatnika do zwolnienia podatkowego, „co nie jest jednak zależne od organów podatkowych, wynika wprost z przepisów obowiązującego prawa, do przestrzegania którego organy podatkowe są obowiązane”.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie wyrokiem z dnia 20 września 2000 r. uchylił decyzję Izby Skarbowej w S. z 6 kwietnia 1999 r. i poprzedzającą ją decyzję [...] Urzędu Skarbowego w S. z dnia 31 grudnia 1998 r. Naczelny Sąd Administracyjny uznał za bezsporne, że Rafał B. uzyskał przychód ze sprzedaży nieruchomości dokonanej przed upływem 5 lat od jej nabycia i w ciągu 14 dni od daty sprzedaży nie wpłacił zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych, ani też nie złożył w tym terminie oświadczenia, o jakim mowa w art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie budzi zatem wątpliwości, że wydana przez [...] Urząd Skarbowy w S. decyzja z dnia 7 marca 1997 r., określająca wysokość podatku dochodowego od sprzedaży, jest zgodna z prawem. Przez złożenie oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatnik otrzymuje odroczenie płatności podatku od sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych na okres 2 lat (art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). W ocenie Sądu, naruszenie przez podatnika art. 28 ust. 2 ustawy poprzez niezapłacenie podatku w terminie wynikającym z tego przepisu i niezłożenie oświadczenia nie pozbawia go jednak możliwości skorzystania z ustawowego zwolnienia przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Sąd w składzie orzekającym podzielił pogląd innego składu NSA, zawarty w wyroku z dnia 5 kwietnia 2000 r., SA/Sz 1864/98, wskazujący, że decyzja wobec podatnika, który nie zapłacił podatku zryczałtowanego (art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) i nie złożył oświadczenia wynikającego z tego przepisu, jest decyzją wydaną pod warunkiem, że podatnik nie zrealizuje prawa do zwolnienia podatkowego wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy. Wydatkowanie przychodu ze sprzedaży nieruchomości w terminie 2 lat i w konsekwencji żądanie zwrotu podatku, powinno doprowadzić do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w postaci 10% zryczałtowanego podatku dochodowego, z uwagi na to, że stała się ona bezprzedmiotowa w rozumieniu art. 258 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Otwiera to drogę do wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę podatku. Użyty w art. 258 § 1 pkt 1

Ordynacji podatkowej, odnoszący się do decyzji, zwrot „stała się bezprzedmiotowa” wskazuje zdaniem NSA, że chodzi tu o sytuację, kiedy bezprzedmiotowość decyzji jest zdarzeniem występującym po jej wydaniu, a nie istniejącym już w chwili wydania. Z definicji nadpłaty zawartej w art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Zatem z chwilą wydatkowania przez podatnika przychodu w określonym ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych terminie, na cel wymieniony w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a tej ustawy, kwota zapłaconego zryczałtowanego podatku stała się nienależnie zapłaconym podatkiem, podlegającym zwrotowi jako nadpłata na warunkach przewidzianych w art. 76 § 1 pkt 1 ppkt a i § 2 lub § 3 Ordynacji podatkowej, po wcześniejszym stwierdzeniu wygaśnięcia decyzji określającej zobowiązanie podatkowe przez organy podatkowe obu instancji.

Zdaniem Ministra Sprawiedliwości, zaskarżony wyrok zapadł z rażącym naruszeniem przepisów prawa wskazanych w rewizji nadzwyczajnej. Przepis art. 28 ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że dochodu ze sprzedaży lub zamiany mieszkania i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a- c nie łączy się z dochodami z innych źródeł, a podatek od tego dochodu ustala się w formie ryczału w wysokości 10% uzyskanego przychodu. Podatek ten jest płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania sprzedaży na rachunek urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania podatnika, 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 ustawy. Przepis ten wskazuje na zasadę niełączenia dochodu ze sprzedaży lub zamiany nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy z dochodami z innych źródeł. Ustala on wysokość zryczałtowanego podatku, wskazuje termin płatności i właściwy urząd skarbowy oraz zawiera zastrzeżenie, że podatek nie będzie płatny, jeżeli w terminie 14 dni podatnik złoży oświadczenie, że przychód uzyskany ze sprzedaży wyda na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy. Według Ministra Sprawiedliwości, w świetle tego przepisu nie jest więc uprawniony wniosek NSA, że naruszenie przez podatnika art. 28 ust. 2 ustawy przez niezapłacenie podatku w terminie wynikającym z tego przepisu i niezłożenie oświadczenia, nie pozbawia go możliwości skorzystania z ustawowego zwolnienia przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy. Nie uwzględniając literalnego brzmienia tego przepisu, NSA rażąco go naruszył w tej

części, która przewiduje złożenie przez podatnika w terminie 14 dni oświadczenia. Sąd stwierdził, że podatnik nie złożył oświadczenia w terminie od dnia dokonania sprzedaży, co uprawniało organy skarbowe do wydania decyzji określającej podatek w wysokości 10% uzyskanego przychodu. Z oceny Sądu wynika jednak, że termin 14-dniowy nie ma żadnego znaczenia. Tymczasem jest to termin ustawowy, którego nie można pominąć. Ma on bowiem charakter gwarancyjny, zarówno dla organów podatkowych, jak i dla podatnika. W przypadku nieskorzystania przez podatnika z tego zastrzeżenia, dla organów podatkowych jest to sytuacja powodująca konkretyzację obowiązku podatkowego. Przepis art. 28 ustawy nie daje organowi podatkowemu możliwości wyboru w określeniu lub nieokreśleniu zobowiązania z tytułu sprzedaży nieruchomości w sytuacji, gdy podatnik nie złoży oświadczenia o zamiarze przeznaczenia kwoty uzyskanej ze sprzedaży na cele, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy. Organ podatkowy nie wydaje żadnej decyzji „pod warunkiem”, lecz decyzję bezwarunkową. Zresztą wydanie decyzji „pod warunkiem” musiałoby mieć swoją podstawę prawną w ustawie. Wybór taki posiada jedynie podatnik, który przez własne działanie polegające na złożeniu stosownego oświadczenia może uzyskać prawo do „zawieszenia” obowiązku zapłaty podatku. Złożenie takiego oświadczenia powoduje, że organ podatkowy nie wydaje decyzji określającej wysokość należnego podatku. Trzeba przyjąć, że wymieniony termin nie może ulec przywróceniu ani wydłużeniu przez decyzję organu podatkowego. Jest on bowiem ściśle określony, a jego przekroczenie powoduje dla podatnika określone skutki. NSA stwierdził, że podatnik przez złożenie stosownego oświadczenia uzyskuje odroczenie terminu płatności podatku od sprzedaży nieruchomości. Ten pogląd jest zdaniem Ministra Sprawiedliwości niezasadny. W świetle wykładni gramatycznej art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uzasadniony wydaje się pogląd, że niezapłacenie przez podatnika podatku w terminie wynikającym z tego przepisu i niezłożenie oświadczenia pozbawia go możliwości skorzystania z ustawowego zwolnienia przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy. Z materiału dowodowego sprawy wynika, że niezapłacenie podatku i niezłożenie oświadczenia skutkowało wydaniem przez [...] Urząd Skarbowy w S. decyzji z dnia 7 marca 1997 r., którą Sąd ocenił jako prawidłową. W decyzji tej organ podatkowy określił stronie zryczałtowany podatek dochodowy w kwocie 15.000 zł. Określony podatek był podatkiem należnym (nie powstała nadpłata), a skutek zapłaty podatku zobowiązanie podatkowe wygasło (art.

59 § 1 Ordynacji podatkowej). Nie jest więc uzasadniony pogląd, że wydatkowanie przychodu ze sprzedaży nieruchomości w terminie przewidzianym w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym, a w konsekwencji żądanie zwrotu podatku powinno prowadzić do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w postaci 10% zryczałtowanego podatku dochodowego z uwagi na to, że decyzja ta stała się bezprzedmiotowa. Rozumowanie to pomija bowiem fakt, że to ustawa określa termin do złożenia stosownego oświadczenia przez podatnika oraz fakt, że zobowiązanie podatkowe wygasło wskutek zapłacenia podatku. Decyzja określająca zryczałtowany podatek była w pełni „przedmiotowa”. Sąd powołał się na art. 258 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że organ podatkowy, który wydał decyzję w pierwszej instancji, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli stała się bezprzedmiotowa. W literaturze przedmiotu wskazuje się natomiast, że „bezprzedmiotowość decyzji to sytuacja, kiedy przestaje istnieć któryś z elementów przesądzających o istnieniu stosunku prawnego w postaci skonkretyzowanej w decyzji, a zatem, gdy przestanie istnieć podmiot stosunku prawnego, przedmiot rozstrzygnięcia zawartego w decyzji, a także zasadnicza zmiana sytuacji faktycznej”. Na tle art. 105 § 1 KPA wskazano, że bezprzedmiotowość postępowania administracyjnego, „to brak przedmiotu postępowania”. Tym przedmiotem jest zaś konkretna sprawa, w której organ administracji państwowej jest władny i jednocześnie zobowiązany rozstrzygnąć na podstawie przepisów prawa materialnego o uprawnieniach lub obowiązkach indywidualnego podmiotu. Sprawa administracyjna jest więc konsekwencją istnienia stosunku administracyjnoprawnego, tj. takiej sytuacji prawnej, w której strona ma prawo żądać od organu administracyjnego skonkretyzowania jej indywidualnych uprawnień wynikających z prawa materialnego. Postępowanie w takiej sprawie staje się bezprzedmiotowe, jeżeli brakuje któregoś z elementów tego stosunku materialnoprawnego. Bezprzedmiotowość postępowania jest z reguły podstawą umorzenia postępowania, natomiast wygaśnięcie decyzji związane jest ściśle z rozwiązaniami prawa materialnego, które wywołuje takie skutki prawne. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że to wygaśnięcie decyzji powoduje jej bezprzedmiotowość, a nie odwrotnie. Wskazane okoliczności nie mają zastosowania do ocenianej decyzji. W rozpoznawanej przez NSA sprawie, decyzja określająca zryczałtowany podatek dochodowy została wydana 7 marca 1997 r. i wykonana, zatem nie ma podstawy do stwierdzenia jej wygaśnięcia. Ewentualna decyzja wydana na podstawie art. 258 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie może rodzić skutków prawnych wstecz, tj. od dnia

doręczenia decyzji, której wygaśnięcie się stwierdza. Skutek wsteczny odnosi się tylko do sytuacji, o której mowa w art. 258 § 1 pkt 3-5 Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że - gdyby przyjąć za prawidłowe stanowisko NSA - stwierdzenie wygaśnięcia decyzji określającej zaległość podatkową wywołałoby skutek prawny od dnia doręczenia decyzji „wygaszającej” i tym samym nie eliminowałoby pierwotnej decyzji. Podatek, będący konsekwencją powstania obowiązku podatkowego jest należny (czego zresztą NSA nie kwestionuje), a więc nie można twierdzić, że powstała nadpłata. Nadpłatą jest kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku (art. 72 Ordynacji podatkowej), a jak wskazano wyżej, podatek dochodowy od sprzedaży nieruchomości był należny. Z uwagi na brak podstawy prawnej do stwierdzenia nadpłaty, w sytuacji gdy podatek jako należny został określony i wygaś z uwagi na zapłatę, uzasadniony jest zarzut naruszenia przepisów wskazanych w rewizji nadzwyczajnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Występujące w sprawie problemy prawne powstały w pierwszej kolejności na tle regulacji materialnoprawnych wynikających z art. 28 i art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w związku z 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c tej ustawy). Rozważenia wymaga więc istota tych regulacji i ich wzajemny stosunek. Zgodnie z art. 28 ust. 1-3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dochodu ze sprzedaży lub zamiany nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c tej ustawy nie łączy się z dochodami z innych źródeł. Podatek od takiego dochodu ustala się w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu. Podatek ten jest płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania sprzedaży na rachunek urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania podatnika, 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 (w terminie dwóch lat od uzyskania). Jeżeli nie zostaną spełnione warunki, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a (w terminie dwóch lat podatnik nie wydatkuje dochodu na zakup nowej nieruchomości), podatek jest płatny najpóźniej następnego dnia po upływie terminów określonych w tym przepisie wraz z odsetkami naliczonymi od terminu płatności określonego w art. 28 ust. 2 do dnia zapłaty w wysokości połowy odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. Z przepisów

tych wynika więc, że gdy zostanie uzyskany przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości, nie następującego w wykonaniu działalności gospodarczej i przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie lub wybudowanie (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy), to należy od tego przychodu uiścić podatek dochodowy. Dochodu z takiego zbycia nie łączy się jednak z innymi dochodami i podatek od tego dochodu jest zryczałtowany (10% uzyskanego przychodu ze zbycia nieruchomości). Ten zryczałtowany podatek należy uiścić w terminie 14 dni od zbycia nieruchomości (bez wezwania). Podatnik może jednak uwolnić się od obowiązku zapłaty tego podatku, jeżeli w terminie 14 dni od zbycia złoży oświadczenie, że przychód uzyskany ze sprzedaży wyda (właściwie, że zamierza wydać) na zakup nowej nieruchomości. W istocie jest to warunkowe odroczenie płatności tego podatku, bowiem gdy warunek (zakup nowej nieruchomości) nie zostanie spełniony, to podatek będzie musiał być zapłacony i to z odsetkami naliczonymi od upływu 14 dni po zbyciu nieruchomości. Niewątpliwie więc warunkiem niezbędnym do uzyskania odroczenia płatności tego podatku jest złożenie przez podatnika w terminie 14 dni od zbycia oświadczenia o zamiarze nabycia nowej nieruchomości. Inaczej mówiąc, jeżeli podatnik takiego oświadczenia nie złoży w tym terminie, to musi zapłacić podatek, a jeżeli tego nie uczyni, to organ podatkowy może (musi) wydać w tym zakresie stosowną decyzję.

Problem powstaje w sytuacji, gdy podatnik nie złoży w terminie 14 dni oświadczenia o zamiarze nabycia nowej nieruchomości i w wyniku tego utraci prawo do odroczenia płatności podatku (należy uznać, że jest to nieprzywracalny termin prawa materialnego; por. wyrok NSA z dnia 1 lipca 1998 r., I SA/Lu 779/97, LEX nr 34742; wyrok NSA z dnia 25 lutego 1998 r., III SA 1753/96, LEX nr 41566; wyrok NSA z dnia 5 września 1997 r., I SA/Gd 98/96, LEX nr 31568; wyrok NSA z dnia 13 czerwca 1995 r., SA/Sz 455/95, LEX nr 26825; wyrok NSA z dnia 3 października 1994 r., SA/Wr 902/94, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1996 r. nr 3, poz. 84). Następnie jednak w ciągu dwóch lat wydatkuje uzyskany przychód na zakup nowej nieruchomości (zresztą niezależnie od tego, czy organ podatkowy w tym czasie wyda, czy nie wyda decyzji o wymiarze tego podatku). Chodzi w szczególności o to, czy w takiej sytuacji podatnik traci tylko prawo do odroczenia płatności tego podatku, czy też w ogóle traci prawo do zwolnienia od tego podatku. Zgodnie bowiem z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z tytułu sprzedaży nieruchomości i praw mająt-

kowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy 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 albo 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.

Naczelny Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku przyjął, że naruszenie przez podatnika art. 28 ust. 2 ustawy przez niezapłacenie podatku w terminie wynikającym z tego przepisu i niezłożenie oświadczenia nie pozbawia go możliwości skorzystania z przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawowego zwolnienia od podatku, przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych. Uznał więc, że następuje tylko utrata uprawnienia do odroczenia płatności podatku, a nie prawa do zwolnienia od podatku.

Zdaniem Sądu Najwyższego, dokonana przez NSA wykładnia omawianych przepisów jest prawidłowa. Dotyczą one bowiem różnych kwestii (art. 28 - odroczenia płatności podatku, a art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a - zwolnienia od podatku). Przedmiot regulacji art. 28 jest węższy i niespełnienie warunków tego przepisu nie wpływa na stosowanie przepisu o zwolnieniu od podatku. Taka wykładnia jest od wielu lat utrwalona w orzecznictwie NSA. W szczególności w powołanym przez NSA wyroku tego Sądu z dnia 5 kwietnia 2000 r., SA/Sz 1864/98 (LEX nr 41547), stwierdzono, że wydatkowanie przez podatnika przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych w terminie przewidzianym w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w konsekwencji tego żądanie zwrotu podatku, powinno prowadzić do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w postaci 10% zryczałtowanego podatku dochodowego przez organ podatkowy z uwagi na to, że stała się ona bezprzedmiotowa na podstawie art. 258 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji, która stała się bezprzedmiotowa z uwagi na to, że podatnik zrealizował warunki uprawniające go do zwolnienia podatkowego, otwiera drogę do wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę podatku. Przesłanką takiej wykładni było uznanie w uzasadnieniu tego wyroku, że

przez złożenie oświadczenia, o którym mowa w art. 28 ust. 2 ustawy, podatnicy uzyskują odroczenie terminu płatności podatku od sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych na czas wynikający z treści art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a, tzn. na okres dwóch lat licząc od dnia dokonania sprzedaży. Naruszenie przez podatnika art. 28 ust. 2 ustawy przez niezapłacenie podatku w terminie wynikającym z tego przepisu i niezłożenie oświadczenia nie pozbawia podatnika możliwości skorzystania z ustawowego zwolnienia przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, stanowiącego 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 tej ustawy, 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. Warunki do realizacji prawa wynikającego z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a zawarte zostały w całości w tym przepisie.

Z innych orzeczeń NSA w tym zakresie można wskazać.

1) Wyrok NSA z dnia 5 września 1997 r., I SA/Gd 98/96 (LEX nr 31568), w którym uznano, że nie jest możliwe przywrócenie terminu do złożenia oświadczenia o przeznaczeniu przychodu ze sprzedaży na cele skutkujące zwolnieniem. Jeżeli jednak w momencie wydawania decyzji w sprawie podatku od sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych organ podatkowy posiada materiały dowodowe świadczące o wydatkowaniu całości lub części przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych, o których mowa wyżej, na cele skutkujące zwolnieniem od podatku, to nie może wymierzyć podatku od części przychodu wydatkowanego w terminie określonym w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i na cele w nim wymienione. Powinien natomiast określić zobowiązanie od kwoty nie przeznaczonej na cele objęte zwolnieniem, a w pozostałej części przychodu określić odsetki za okres od 15-go dnia po sprzedaży do dnia dokonania wydatku (spełnienie warunku zwolnienia od podatku). W uzasadnieniu tego wyroku NSA wywiódł w szczególności, że art. 28 ust. 2 ustawy, określający w jakich warunkach powstaje zobowiązanie podatkowe z tytułu uzyskania przychodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy, nie wyłącza zwolnienia przedmiotowego od podatku, uregulowanego w art. 21 ust. 1

pkt 32 tej ustawy.

2) Wyrok NSA z dnia 9 marca 1995 r., SA/Gd 707/94 (Monitor Podatkowy 1995 r. nr 9, s. 277), według którego termin płatności podatku dochodowego od dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości, ustanowiony w art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wywołuje ten skutek, że o ile w tym terminie strona nie złoży oświadczenia przewidzianego w tym przepisie, to organ podatkowy wyda decyzję o wymiarze podatku. Nie pozbawia to strony prawa do żądania zwolnienia ustanowionego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy, jeżeli spełnione zostaną wymogi przewidziane w tym przepisie. W uzasadnieniu tego wyroku zwrócono uwagę na wykładnię systemową ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i na to, że art. 28 zamieszczony jest w rozdziale 6 „Podstawa obliczenia i wysokości podatku”, reguluje więc wysokość podatku od dochodu tego rodzaju i sposób jego poboru, natomiast zagadnienia dotyczące zwolnień przedmiotowych zostały uregulowane w rozdziale 3. W rozdziale tym zamieszczono art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a, zgodnie z którym wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane między innymi ze sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu w części wydatkowanej na nabycie w kraju, nie później niż w okresie roku od dnia sprzedaży, innego spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu. Termin określony w art. 28 ust. 2 wywiera ten skutek, że o ile w terminie 14 dni strona nie złoży oświadczenia, to organ wyda stosowną decyzję wymiarową. Nie pozbawia to jednak strony żądania zwolnienia, o ile zachowując termin wydatkowała część przychodu na nabycie w kraju między innymi spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu.

3) Wyrok NSA z dnia 13 września 1994 r., SA/Gd 2587/93 (Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1996 r. nr 3, poz. 83), zgodnie z którym niezłożenie oświadczenia w terminie 14 dni od daty sprzedaży (nieruchomości) nie wyłącza możliwości zwolnienia uzyskanego przychodu z podatku, jeżeli podatnik w terminie określonym w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy wyda uzyskane pieniądze na cele określone w tym przepisie. NSA w uzasadnieniu tego wyroku wywiódł, że niezłożenie oświadczenia w terminie 14 dni od daty sprzedaży nie wyłącza możliwości zwolnienia uzyskanego przychodu z podatku, jeżeli podatnik w terminie określonym w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a wyda uzyskane pieniądze na cele określone w tym przepisie. Przepis ten, zamieszczony w rozdziale „zwolnienia przedmiotowe”, reguluje wyczerpująco warunki zwolnienia od podatku dochodowego dochodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych. Błędny jest więc pogląd, że art. 28 ust. 2 zamieszczony w rozdziale 6

„Podstawa obliczenia i wysokość podatku” wprowadza kolejny warunek zwolnienia od podatku, uzależniając to zwolnienie od złożenia w przewidzianym terminie stosownego oświadczenia. Przepis ten ma to znaczenie, że złożenie oświadczenia wyłącza możliwość wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w stosunku do podatnika, który takie oświadczenie złożył, przez okres, w którym ma on prawo wydatkować uzyskany przychód na cele preferowane zwolnieniem przedmiotowym (tj. przez okres roku lub dwu w zależności od rodzaju wydatków). Jeżeli nie nastąpi wydatkowanie na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy w przewidzianym terminie, to stosuje się przepis art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podsumowując tę część wywodów Sąd Najwyższy stwierdza, że podziela wyżej przedstawioną i utrwaloną w orzecnictwie NSA wykładnię, iż niezłożenie przez podatnika w terminie 14 dni oświadczenia, o którym stanowi art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, powoduje utratę uprawnienia do odroczenia płatności podatku, ale nie wyklucza zwolnienia od niego w przypadku spełnienia przesłanek z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a tej ustawy (nabycie nowej nieruchomości z uzyskanego przychodu w terminie dwóch lat). Różne są bowiem przedmioty regulacji tych przepisów, co oznacza, że nie wykluczają się one, a więc mogą być stosowane niezależnie od siebie. Za taką wykładnią mocno też przemawia wskazana wyżej systematyka ustawy. Należy także zwrócić uwagę na to, że taka wykładnia od lat kształtuje praktykę w stosowaniu ustawy. Doszło więc do ugruntowania pewnego rodzaju interpretacji przepisów, a więc również do takiego ich zastosowania w stosunku do nieoznaczonej liczby podatników. Minister Sprawiedliwości próbuje przełamać ten sposób rozumienia przepisów, ale w rewizji nadzwyczajnej w ogóle nie nawiązuje do utrwalonej praktyki ich stosowania. Przy różnych możliwościach wykładni niejasnych przepisów nie można utracić wartości, jaką niesie za sobą wieloletnie, utrwalone orzecznictwo sądowe, kształtujące praktykę organów administracji. Aby taką wykładnię przełamać, muszą istnieć szczególne okoliczności to uzasadniające, zwłaszcza zmiana przepisów lub kontekstu społeczno-gospodarczego. Takich okoliczności w rewizji nadzwyczajnej nie wskazano. Sąd Najwyższy uważa, że jest to również argument za kontynuowaniem dotychczasowej wykładni, która jest racjonalnie uzasadniona i możliwa do przyjęcia w świetle niejasnych przepisów prawa. Zarzut rewizji nadzwyczajnej naruszenia art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a i art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest więc zasadny.

Przechodząc do rozważenia zarzutu naruszenia art. 258 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, należy na wstępie stwierdzić, że przedstawiona powyżej wykładnia przepisów ustawy podatkowej w znacznym zakresie determinuje kierunek wykładni przepisów, które określają sposób postępowania w celu urzeczywistnienia przepisów prawa materialnego. Jeżeli bowiem prawo materialne przewiduje określone skutki, to przepisy procesowe trzeba tak zinterpretować, aby te skutki mogły być w praktyce zrealizowane. Można zwrócić uwagę na to, że organ podatkowy pierwszej instancji umorzył częściowo zaległość co do podatku jeszcze niezapłaconego. W tej części uwzględnił więc, że nastąpiło wydatkowanie przychodu w ciągu dwóch lat na zakup nowej nieruchomości. Wprawdzie zdaniem organu, nie spowodowało to zwolnienia od podatku (a ściślej, że zapłacony podatek był nienależny), ale stanowi przesłankę z art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej. Również organ drugiej instancji tylko ze względów procesowych (niemożność wzruszenia decyzji wymierzającej podatek) uznał, że uzyskane w istocie przez podatnika zwolnienie podatkowe, nie może być zrealizowane.

Przy stosowaniu art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a i art. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mogą występować różne stany faktyczne. Z art. 28 ust. 3 tej ustawy wynika sposób postępowania w sytuacji, gdy podatnik w terminie 14 dni od zbycia złoży oświadczenie o zamiarze nabycia nowej nieruchomości (uzyska odroczenie płatności podatku), a następnie w terminie dwóch lat nie spełni tego warunku. Musi wtedy zapłacić zryczałtowany podatek z odsetkami naliczonymi według tego przepisu. Proste jest też rozwiązanie sytuacji, w której podatnik nie złoży oświadczenia zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy w terminie 14 dni od zbycia i w terminie dwóch lat nie nabędzie nowej nieruchomości ze środków pochodzących z przychodu. Musi wówczas uiścić zryczałtowany podatek, który jest płatny według reguł z art. 28 ust. 2 ustawy. Oczywiście organ podatkowy może wówczas wydać stosowną decyzję wymierzającą ten podatek z naliczonymi odsetkami. Decyzja taka kończy ostatecznie postępowanie. Problemy powstają w razie niezłożenia przez podatnika oświadczenia zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy, a następnie wydatkowania w terminie dwóch lat przychodu na nabycie nowej nieruchomości i uzyskania w ten sposób zwolnienia od podatku. W takim przypadku możliwe jest, że do czasu wydatkowania przychodu w sposób zwalniający z podatku organ jeszcze nie wyda decyzji. W wyroku z dnia 5 września 1997 r., I SA/Gd 98/96 (LEX nr 31568), NSA w podobnej sytuacji uznał, że jeżeli w momencie wydawania decyzji w sprawie podatku od sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych organ podatkowy posiada materiały dowodowe świadczące o

wydatkowaniu całości lub części przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych, o których mowa wyżej, na cele skutkujące zwolnieniem od podatku, to nie może wymierzyć podatku od części przychodu wydatkowanego w terminie określonym w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i na cele w nim wymienione. Powinien natomiast określić zobowiązanie od kwoty nie przeznaczonej na cele objęte zwolnieniem, a w pozostałej części przychodu określić odsetki za okres od 15-go dnia po sprzedaży do dnia dokonania wydatku (spełnienie warunku zwolnienia od podatku). Tak w istocie postąpił organ podatkowy pierwszej instancji w rozpatrywanej sprawie co do niezapłaconej kwoty podatku, choć zastosował w tym zakresie art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej.

Może się zdarzyć, tak jak w rozpatrywanej sprawie, że pomiędzy upływem terminu 14 dni od zbycia a wydatkowaniem przychodu na zakup nowej nieruchomości, organ podatkowy wyda decyzję wymierzającą zryczałtowany podatek, a nawet podatek ten zostanie w całości lub części zapłacony (ściągnięty). Dla urzeczywistnienia uzyskanego przez podatnika zwolnienia podatkowego, Naczelny Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku (tak jak i w wyroku z dnia 5 kwietnia 2000 r., SA/Sz 1864/98, LEX nr 41547) dokonał wykładni art. 72 § 1 i 258 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Przyjął mianowicie, że nienależnie zapłacony podatek w rozumieniu art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej, to nie tylko podatek nienależny w chwili wydania decyzji wymierzającej, ale także podatek, który wskutek zdarzenia zaistniałego później stał się nienależnym. A więc dotyczy to także sytuacji, w której podatnik był zobowiązany do uiszczenia zryczałtowanego podatku, ale wskutek późniejszego zdarzenia prawnego uzyskał od niego zwolnienie (przychód stał się wolny od podatku). Zdaniem Sądu Najwyższego jest to wykładnia racjonalna, zwłaszcza, że jak wyżej wskazano, prawo materialne takie szczególne sytuacje przewiduje. Pewną wskazówkę interpretacyjną prowadzącą do takiego rozumowania można znaleźć w przepisach prawa cywilnego dotyczących nienależnego świadczenia. Zgodnie bowiem z art. 410 § 2 KC świadczenie jest nienależne nie tylko wtedy, gdy zostało spełnione bez podstawy prawnej, ale także wówczas, gdy jego podstawa odpadła.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał w dalszej kolejności, że tak rozumiany nienależnie zapłacony podatek jest nadpłatą, która może być zwrócona na warunkach przewidzianych w art. 76 § 1 pkt 1 lit. e Ordynacji podatkowej, po wcześniejszym stwierdzeniu wygaśnięcia decyzji określającej zobowiązanie podatkowe przez organy podatkowe obu instancji. Wydatkowanie przez podatnika przychodu uzyska-

nego ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych w terminie przewidzianym w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a (uzyskanie zwolnienia podatkowego), a w konsekwencji żądanie jego zwrotu, powinno prowadzić do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, z uwagi na to, że stała się ona bezprzedmiotowa na podstawie art. 258 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Użyty bowiem w art. 258 § 1 pkt 1 Ordynacji, a odnoszący się do decyzji, zwrot, że „stała się bezprzedmiotowa” wskazuje, iż chodzi tu o sytuację, gdy bezprzedmiotowość decyzji jest zdarzeniem występującym po jej wydaniu, a nie istniejącym już w chwili wydania. NSA nie przyjął więc, że decyzja (lub postępowanie w przedmiocie jej wydania) była bezprzedmiotowa, lecz że bezprzedmiotowość ta wynika ze zdarzenia zaistniałego po jej wydaniu. Dlatego nawiązał do brzmienia przepisu, z którego rzeczywiście można wyprowadzić wniosek, że bezprzedmiotowość decyzji może być skutkiem zdarzenia mającego miejsce po wydaniu decyzji. NSA w istocie nie przyjął też, iż decyzja była niezgodna z prawem (wręcz odwrotnie uznał ją za prawidłową) oraz że miała ona charakter warunkowy. Jak wyżej wywiedziono, warunkowe jest odroczenie płatności zryczałtowanego podatku w razie złożenia oświadczenia, o jakim stanowi art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Można jednak też powiedzieć, że jeżeli decyzja określająca ten podatek zostanie wydana przed upływem dwóch lat od zbycia nieruchomości, to wskutek uzyskania przez podatnika zwolnienia podatkowego, stanie się ona bezprzedmiotowa w rozumieniu art. 258 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Bezprzedmiotowość ta dotyczy tylko kwoty podatku, a nie odsetek za okres od 15 dnia od zbycia nieruchomości (w razie niezłożenia oświadczenia z art. 28 ust. 2 ustawy) do dnia uzyskania zwolnienia podatkowego (nabycia nowej nieruchomości). W tym okresie bowiem istnieje obowiązek zapłaty zryczałtowanego podatku, a więc także mogą być naliczane od niego odsetki.

Z tych względów na podstawie art. 393¹² KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzeczono jak w sentencji.

=====