

Wyrok z dnia 7 maja 2002 r.

III RN 18/02

Wydanie na podstawie art. 7 ust. 1 dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m. st. Warszawy (Dz.U. Nr 50, poz. 279) decyzji ustanawiającej prawo użytkowania wieczystego gruntu na rzecz byłego właściciela (jego następców prawnych) oraz zawarcie przez Prezydenta Miasta Stołecznego Warszawy z byłym właścicielem (jego następcami prawnymi) umowy użytkowania wieczystego gruntu warszawskiego nie może być traktowane jako nabycie prawa wieczystego użytkowania gruntów w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.). Sprzedaż (odpłatne zbycie) tak ustanowionego prawa wieczystego użytkowania nie jest zatem źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 tej ustawy, także wówczas gdy została dokonana przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ustanowienie użytkowania wieczystego oraz przed upływem pięciu lat od wydania decyzji administracyjnej o ustanowieniu użytkowania wieczystego i zawarciem umowy o ustanowieniu tego prawa.

Przewodniczący SSN Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Katarzyna Gonera (sprawozdawca), Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 7 maja 2002 r. sprawy ze skargi Teresy P.-Ł. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 12 października 1999 r. [...] w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 kwietnia 2001 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał do ponownego rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie.

Uzasadnienie

Decyzją z dnia 20 maja 1999 r. [...] Urząd Skarbowy W.-Ś. odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym za 1999 r. z tytułu sprzedaży prawa wieczystego użytkowania ½ części gruntu położonego w Warszawie przy ul. G. i zwrotu zryczałtowanego podatku od przychodu w wysokości 3.859.472,66 zł uzyskanego przez Teresę P.-Ł.

W uzasadnieniu decyzji stwierdzono, że nabycie prawa wieczystego użytkowania nieruchomości nastąpiło na podstawie umowy z 12 marca 1998 r. ustanawiającej to prawo, zawartej między Prezydentem Miasta Stołecznego Warszawy i Teresą P.-Ł. w wykonaniu decyzji Prezydenta Miasta Stołecznego Warszawy z dnia 20 listopada 1997 r. [...] wydanej na podstawie przepisów dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy (Dz.U. Nr 50, poz. 279 ze zm.). Powyższą decyzją Prezydent ustanowił na 99 lat użytkowanie wieczyste gruntu położonego w Warszawie przy ul. G. na rzecz następców prawnych byłego właściciela hipotecznego gruntu. Urząd Skarbowy uznał, że skoro zbycie tak ustanowionego prawa użytkowania wieczystego nastąpiło w 1999 r., czyli przed upływem pięciu lat od końca roku, w którym doszło do jego nabycia, to przychód z tego tytułu podlega zryczałtowanemu opodatkowaniu na podstawie art. 10 ust.1 pkt 8 lit. c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.). Zdaniem Urzędu Skarbowego w przedmiotowej sprawie nie miał miejsca zwrot wywłaszczonej nieruchomości, a jedynie w takim wypadku nie można byłoby mówić o „nabyciu prawa” w rozumieniu powołanego przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W odwołaniu od decyzji Urzędu Skarbowego pełnomocnik Teresy P.-Ł. wniósł o uchylenie tej decyzji w całości i stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych. Podniósł, że decyzja o ustanowieniu prawa użytkowania wieczystego wydana na podstawie dekretu z dnia 26 października 1945 r. ma charakter restytucyjny. Jej wydanie przywraca następcy prawnemu właściciela wywłaszczoną nieruchomość w postaci ustanowienia na jego rzecz prawa użytkowania wieczystego.

Decyzją z dnia 12 października 1999 r. [...] Izba Skarbowa w W. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję Urzędu Skarbowego. W uzasadnieniu decyzji stwierdzono, że w przypadku ustanowienia prawa użytkowania wieczystego nie można mówić o restytucji stosunków własnościowych sprzed przejścia gruntu z mocy prawa na wła-

sność miasta stołecznego Warszawy, a następnie Skarbu Państwa. Nieruchomość przy ul. G. w Warszawie została skomunalizowana na podstawie art. 1 dekretu z dnia 26 października 1945 r., a następnie z mocy ustawy z dnia 20 marca 1950 r. o terenowych organach jednolitej władzy państwowej (Dz.U. Nr 14, poz. 130) stała się własnością Skarbu Państwa. Do gruntów objętych działaniem dekretu z dnia 26 października 1945 r. nie miały zastosowania przepisy ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (jednolity tekst: Dz.U. z 1991 r. Nr 30, poz. 127 ze zm.), ponieważ dekret nie przewidywał zwrotu skomunalizowanych nieruchomości na zasadach takich, jak określone w art. 69 ust. 1 tej ustawy. Dekret o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy zezwalał wyłącznie na objęcie przejętych nieruchomości przez poprzednich właścicieli w formie użytkowania wieczystego, które z prawnego punktu widzenia nie jest prawem własności, a zatem nie można twierdzić, że stosunki własnościowe zostały przywrócone do poprzednich, sprzed komunalizacji. Dlatego też, skoro Teresa P.-Ł. (następca prawny byłej właścicielki nieruchomości) dokonała sprzedaży prawa użytkowania wieczystego przed upływem pięciu lat od daty jego nabycia, to w świetle art. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychód z tej sprzedaży podlegał opodatkowaniu.

Na decyzję Izby Skarbowej skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł pełnomocnik Teresy P.-Ł. Zarzucił decyzjom organów podatkowych naruszenie art. 2 i art. 21 Konstytucji RP, art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. c, art. 19 ust. 1 i art. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 121, art. 122, art. 124 i art. 210 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Naruszenie wskazanych przepisów polegało - zdaniem wnoszącego skargę - na niezgodnym z Konstytucją gorszym traktowaniu osób, które odzyskały prawo do nieruchomości „wywłaszczonej” na podstawie dekretu z 1945 r., w stosunku do osób, które zostały wywłaszczone na podstawie innych przepisów i którym zwrócono własność nieruchomości na podstawie art. 69 ust. 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości, a także osób, które swojej własności nigdy nie były pozbawione. Skarżący wskazał, że w doktrynie i orzecznictwie zwrotu wywłaszczonej nieruchomości nie traktuje się jako nabycia prawa (por. uchwałę składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 1996 r., FPS 7/96, ONSA 1997 nr 2, poz. 51) oraz że świadczenie z tytułu wywłaszczenia, bez względu na formę tego świadczenia - o ile

mieści się w granicach poniesionej szkody - nigdy nie może być postrzegane jako kreacja nowych praw. W skardze podniesiono również, że art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych miał na celu opodatkowanie tzw. zysku spekulacyjnego, wynikającego z szybkiego zbycia nabytej nieruchomości. W przedmiotowej sprawie sytuacja taka nie ma miejsca, ponieważ ustanowienie prawa użytkowania wieczystego nastąpiło jako realizacja wniosku złożonego w roku 1949, a więc po prawie pięćdziesięciu latach oczekiwania.

Wyrokiem z dnia 20 kwietnia 2001 r. [...] Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę. Zdaniem Sądu organy podatkowe prawidłowo uznały sprzedaż prawa użytkowania wieczystego za źródło przychodów podlegające opodatkowaniu, ponieważ decyzja o jego ustanowieniu nie przywracała stosunków własnościowych sprzed wejścia w życie dekretu z dnia 26 października 1945 r. (w postaci zwrotu własności nieruchomości), a jedynie powodowała nabycie ograniczonego prawa rzeczowego jako jedyne możliwe do ustanowienia na podstawie tego dekretu. Wbrew twierdzeniom strony skarżącej organy podatkowe nie dokonały interpretacji rozszerzającej art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, lecz tylko ścisłej gramatycznej wykładni tego przepisu. Sąd nie podzielił poglądu strony skarżącej, że w przedmiotowej sprawie powinna mieć „odpowiednie” zastosowanie uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 17 grudnia 1996 r., FPS 7/96. Uchwała ta dotyczy bowiem sprzedaży nieruchomości lub jej części zwróconej w trybie art. 69 ust. 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości. W stanie faktycznym, w oparciu o który była podejmowana ta uchwała, nieruchomość została zwrócona i został przywrócony w całości stan prawny sprzed wywłaszczenia, decyzja ta miała zatem charakter restytucyjny, czego nie można powiedzieć o decyzji Prezydenta Miasta Stołecznego Warszawy z dnia 20 listopada 1997 r. ustanawiającej prawo wieczystego użytkowania gruntu na rzecz skarżącej.

Od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł rewizję nadzwyczajną Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarzucając zaskarżonemu orzeczeniu rażące naruszenie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 21 i 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W związku z tym na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) wniósł o zmianę powyższego wyroku i uchylenie zaskarżonej decyzji oraz utrzymanie jej w

mocy decyzji organu pierwszej instancji, ewentualnie o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego podkreślił, że przejęcie przez skarżącą władztwa nad działką gruntu nastąpiło w wyniku wykonania decyzji administracyjnej [...] Prezydenta Miasta Stołecznego Warszawy, wydanej na podstawie art. 7 ust. 1, 2 i 3 dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy. Decyzja ta nie może być uznana za wyraz „dobrej woli” organu gminy, lecz stanowi realizację ustawowego roszczenia, jakie przysługiwało dotychczasowemu właścicielowi tzw. „gruntu warszawskiego” (gruntu objętego działaniem dekretu), zgłoszonego w toku postępowania administracyjnego jeszcze w 1949 r. W art. 7 dekretu przewidziano roszczenie obligacyjne o szczególnej konstrukcji dla wykonania wcześniejszego zobowiązania powstałego *ex lege*. W uzasadnieniu uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 czerwca 1996 r., W 19/95 (OTK 1996 nr 3, poz. 25), zwrócono uwagę na to, że byli właściciele tzw. gruntów warszawskich nie zostali przez władze państwowe potraktowani w sposób zgodny z zasadami sprawiedliwości społecznej oraz zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa. Praktyka władz administracyjnych rozminęła się z przepisami dekretu. Choć zniszczenie Warszawy przez okupanta uzasadniało komunalizację gruntów w mieście, to jednak prawodawca był daleki od przerzucania na dotychczasowych właścicieli kosztów tej komunalizacji. Przeciwnie, przyznał im określone uprawnienia majątkowe, mające stanowić rekompensatę za komunalizację, mianowicie na podstawie art. 7 dekretu właściciele mogli ubiegać się o przyznanie „prawa wieczystej dzierżawy z czynszem symbolicznym” (stanowiącego odpowiednik prawa użytkowania wieczystego). Prawo skarżącej do owej rekompensaty zostało zmaterializowane dopiero w 1997 r. Czynność prawna dokonana przez organ gminy w celu zaspokojenia roszczenia przewidzianego w art. 7 ust. 1 dekretu nie jest umową sprzedaży, lecz odrębną formą przeniesienia prawa użytkowania wieczystego przewidzianego w tym przepisie na warunkach w nim określonych. „Zgodzić się zatem należy z twierdzeniem skargi, iż uprzednio wywłaszczony grunt, w zamian za prawo własności zwrócony został byłemu właścicielowi jako przedmiot użytkowania wieczystego, co oznacza, że doszło do zrealizowania rekompensaty, o której wspomina Trybunał Konstytucyjny.”

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zwrócił uwagę, że w dotychcza-

sowym orzecznictwie sądowym przyjęto, iż zwrot nieruchomości w trybie art. 69 ust. 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości jest restytucją (przywróceniem) stosunków prawnorzeczowych sprzed wywłaszczenia, a zatem nie mamy do czynienia z przeniesieniem na zasadach ogólnych własności nieruchomości na uprzednio wywłaszczonego właściciela. Zwrot nieruchomości na podstawie art. 69 ust. 1 tej ustawy następuje na podstawie decyzji administracyjnej, która przywraca stroną podmiotową stosunku prawnorzeczowego wywłaszczonej nieruchomości do stanu sprzed wywłaszczenia. W orzecznictwie sądowym przyjęto, że taki zwrot nieruchomości nie stanowi „nabycia” nieruchomości, o jakim mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie stanowi zatem źródła przychodu podlegającego opodatkowaniu (por. uchwałę składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 1996 r., FPS 7/96).

Zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną, w przypadku wydania na podstawie art. 7 ust. 1 dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy decyzji ustanawiającej użytkowanie wieczyste gruntu na rzecz byłego właściciela lub następców prawnych tego właściciela także nie może być mowy o nabyciu nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a zatem sprzedaż prawa wieczystego użytkowania gruntu przed upływem pięciu lat od daty wydania decyzji administracyjnej o ustanowieniu użytkowania wieczystego nie stanowi źródła przychodu w świetle art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. c tej ustawy.

Według stanowiska Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, w rozpoznawanej sprawie „należy przyjąć ten wariant wykładni, który najpełniej odpowiada zasadom konstytucyjnym. Nie można dopuszczać do bezzasadnego zróżnicowania sytuacji prawnej obywateli w sytuacjach identycznych lub zasadniczo podobnych, bowiem kolidowałoby to z zasadą równości praw obywateli.”

Zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną, jeżeli skarżąca uzyskała rekompensatę w postaci prawa użytkowania wieczystego gruntów stanowiących uprzednio własność jej poprzednika prawnego, to nie może być mowy o „nabyciu prawa”, które wywoływałoby skutki prawnopodatkowe w postaci obciążenia zryczałtowanym podatkiem w razie „przedwczesnego zbycia” prawa użytkowania wieczystego tzw. gruntu warszawskiego. Sąd nie wziął pod uwagę restytucyjnego charakteru prawa użytkowania wieczystego ustanowionego na podstawie przepisów dekretu z dnia 26 paź-

dziennika 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy. Nie ma znaczenia, że rekompensata za wywłaszczenie odbyła się na drodze ustanowienia prawa użytkowania wieczystego, nie zaś zwrotu własności. Użytkownik wieczysty „gruntu warszawskiego” kontynuuje - mimo zmienionej formy władania - część swoich praw podmiotowych sprzed ekspropriacji. Ustanowione na jego rzecz prawo użytkowania wieczystego jest przywróceniem namiastki prawa własności. Traktowanie użytkowników wieczystych „gruntów warszawskich” zbywających swoje prawo bardziej surowo niż właściciele, którzy odzyskali swoją własność na podstawie innych przepisów, stanowi naruszenie art. 21 ust. 1 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, narusza bowiem zasadę ochrony własności i prawa dziedziczenia, nie da się także pogodzić z zasadą równości wszystkich wobec prawa. Sąd poprzestał na ściśle gramatycznej interpretacji art. 10 ust. 1 pkt 8 lit c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie dokonując jego właściwej wykładni systemowej i celowościowej. Doprowadziło to do stanu, w którym podatek dochodowy pomniejsza częściową jedynie rekompensatę i powiększa stratę uzyskującego odszkodowanie, jakim w istocie jest prawo użytkowania wieczystego ustanowione na podstawie dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Problem prawny, jaki pojawił się w rozpoznawanej sprawie, dotyczy istnienia obowiązku w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych w przypadku zbycia prawa wieczystego użytkowania tzw. „gruntów warszawskich” (czyli gruntów skomunalizowanych w 1945 r. na mocy dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy), ustanowionego na rzecz poprzednich właścicieli bądź ich następców prawnych, w sytuacji, gdy zbycie nastąpiło przed upływem pięciu lat od oddania gruntu w użytkowanie wieczyste.

Dotychczasowe stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego w kwestii traktowania oddania „gruntu warszawskiego” w użytkowanie wieczyste poprzednim właścicielom (ustanowienia prawa użytkowania wieczystego na rzecz byłych właścicieli lub ich następców prawnych na podstawie przepisów dekretu z dnia 26 października 1945 r.) jako nabycia tego prawa w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych spotkało się z krytycznymi wypowiedziami

doktryny (por. głosę do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 kwietnia 1999 r., III SA 5205/98, Palestra 2000 nr 2-3, str. 235). Również Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego we wniesionej rewizji nadzwyczajnej w istocie krytycznie odnosi się do dotychczasowej linii orzecznictwa tego Sądu w powołanej kwestii. Podniesiony w rewizji nadzwyczajnej zarzut naruszenia art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych jest uzasadniony. Przepis ten stanowi, że źródłem przychodów - podlegającym opodatkowaniu - jest sprzedaż lub zamiana prawa wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli sprzedaż lub zamiana nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej i została dokonana przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie prawa.

Problem wymagający rozstrzygnięcia w rozpoznawanej sprawie dotyczy nie tyle wykładni pojęcia „nabycie prawa” użytego w powołanym przepisie, ile możliwości zastosowania tego przepisu do konkretnego stanu faktycznego, ustalonego szczególnie w uzasadnieniach decyzji organów podatkowych oraz zaskarżonego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego. Stan faktyczny sprowadza się do tego, że skarżąca jako następczyni prawna byłego właściciela hipotecznego gruntu położonego na terenie m.st. Warszawy nabyła w marcu 1998 r. prawo użytkowania wieczystego nieruchomości na podstawie umowy o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste zawartej z Prezydentem Miasta Stołecznego Warszawy, w wykonaniu jego decyzji z 20 listopada 1997 r. wydanej na podstawie przepisów dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy. Zbycie tak ustanowionego prawa użytkowania wieczystego nastąpiło w 1999 r. Ze względu na szczególne okoliczności faktyczne - choćby to, że oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste nastąpiło w wyniku uwzględnienia wniosku jego dotychczasowego właściciela złożonego na podstawie art. 7 ust. 1 dekretu z dnia 26 października 1945 r., że wnioski ten, złożony w 1949 r., został rozpoznany dopiero w 1997 r. bez winy dotychczasowego właściciela - rozstrzygnięcie sprawy nie może koncentrować się jedynie na samym zbyciu w 1999 r. prawa użytkowania wieczystego, nabytego w 1998 r., ale także na tym, z jakich przyczyn i na jakiej podstawie doszło do nabycia tego prawa przez skarżącą w 1998 r.

Odpowiedź na pytanie, czy opisany stan faktyczny powinien zostać zakwalifikowany według przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, powinna uwzględniać cel regulacji wynikają-

cej z tego przepisu. Według art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, źródłem przychodów jest, między innymi, odpłatne zbycie: a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz wynikającego z przydziału spółdzielni mieszkaniowych: prawa do domu jednorodzinnego lub prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym, c) prawa wieczystego użytkowania gruntów, d) innych rzeczy - jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a) - c) - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

Z przepisu tego wynika, że sprzedaż (ściślej - odpłatne zbycie) prawa użytkowania wieczystego gruntu co do zasady nie podlega zakwalifikowaniu jako źródło przychodów podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Dopiero dodatkowy element sprawia, że to, co do zasady nie stanowi źródła przychodów w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i nie podlega opodatkowaniu, staje się źródłem przychodów w rozumieniu tej ustawy. Tym dodatkowym elementem i kryterium pozwalającym na traktowanie odpłatnego zbycia użytkowania wieczystego gruntów jako źródła przychodów jest upływ czasu - jeżeli odpłatne zbycie następuje przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tego prawa, traktowane jest jako źródło przychodów. To dodatkowe kryterium po pierwsze - wyłącza spod opodatkowania przychód uzyskany ze sprzedaży, którą można nazwać zwykłą, nieprofesjonalną, prywatną, dokonywaną przez osobę fizyczną w związku z koniecznością zaspokojenia swoich własnych potrzeb życiowych, po drugie - pozwala na wychwycenie tych sytuacji, gdy odpłatne zbycie prawa wieczystego użytkowania następuje stosunkowo niedługo po jego nabyciu. Zakłada się, że w takiej sytuacji, nabycie nie miało miejsca w celu zaspokojenia własnych potrzeb zbywcy (przed wszystkim mieszkaniowych, bo użytkowanie wieczyste gruntu nabywa się na ogół w tym celu, aby na gruncie tym wznieść budynek mieszkalny; por. uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2000 r., K 8/98, OTK 2000 nr 3, poz. 87), lecz cel spekulacyjny, nastawiony na zysk będący skutkiem na przykład wzrostu cen nieruchomości między chwilą nabycia i zbycia. Odpłatne zbycie prawa użytkowania wieczystego przed

upływem pięciu lat od jego nabycia może sugerować, że kryje się za tym działalność nastawiona na zysk (ukryta działalność gospodarcza). Cel przepisu jest zatem taki, że ma on sankcjonować spekulacyjny obrót nieruchomościami (czy to stanowiącymi własność zbywców, czy to przysługującymi im na warunkach określonych w prawie spółdzielczym, czy to oddanymi im w użytkowanie wieczyste) poza jawnie prowadzoną działalnością gospodarczą, poddając przychody z takiego obrotu opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Ogólne przedstawienie funkcji i celu omawianego przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest konieczne do dokonania oceny, czy prawidłowo został on zastosowany w odniesieniu do skarżącej. Pomocna dla tej oceny jest również wykładnia użytego w tym przepisie pojęcia „nabycie prawa”, bo od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie prawa do chwili odpłatnego zbycia prawa liczy się pięcioletni okres, po upływie którego odpłatne zbycie nie jest już traktowane jako źródło przychodów podlegających opodatkowaniu.

Nabycie może być różnie rozumiane. W ujęciu słownikowym („Słownik języka polskiego” pod red. M.Szymczaka) oznacza otrzymanie czegoś na własność za pieniądze lub przez wymianę i jest synonimem kupna, nabywca zaś to ten, kto coś nabył przez kupno, kupujący. W języku prawnym znaczenie tego pojęcia jest dużo bogatsze. Wieloznaczność słowa „nabycie”, użytego w analizowanym przepisie, powoduje trudność w jego zastosowaniu. W ustalonym stanie faktycznym nie chodziło o nabycie przez skarżącą prawa wieczystego użytkowania w oparciu o przepisy prawa cywilnego. Umowa o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste została z nią zawarta w wykonaniu decyzji, dla której podstawę prawną stanowiły przepisy dekretu o komunalizacji gruntów warszawskich. Inaczej mówiąc, skarżąca nie nabyła prawa wieczystego użytkowania na podstawie przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. Nr 115, poz. 741 ze zm.), lecz na podstawie przepisów dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy. Okoliczność ta ma podstawowe znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy.

Aktem komunalizacyjnym rangi ustawowej (bo taki charakter miał dekret z dnia 26 października 1945 r.) poprzednik prawny skarżącej utracił prawo własności nieruchomości, położonej w m.st. Warszawie i objętej działaniem tego dekretu, na rzecz publicznych uprawnień komunalnych m.st. Warszawy dla celów odbudowy sto-

licy. Złagodzeniem skutków owego aktu komunalizacyjnego władzy publicznej było ustanowienie stosownych rekompensat dla dotychczasowych właścicieli. Oddanie w użytkowanie wieczyste „gruntu warszawskiego” skomunalizowanego dekretem z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy, w wypadku spełnienia przez ubiegającego się o to dotychczasowego właściciela tego gruntu (jego następców prawnych) przesłanek przewidzianych w tym akcie prawnym, miało niewątpliwie charakter rekompensacyjny. Przepis art. 7 ust. 1 dekretu przewidywał, że (1) dotychczasowy właściciel gruntu, prawni następcy właściciela, będący w posiadaniu gruntu, lub osoby prawa jego reprezentujące, mogą w ciągu 6 miesięcy od dnia objęcia w posiadanie gruntu przez gminę zgłosić wniosek o przyznanie na tym gruncie jego dotychczasowemu właścicielowi prawa wieczystej dzierżawy z czynszem symbolicznym lub prawa zabudowy za opłatą symboliczną; (2) gmina uwzględni wniosek, jeżeli korzystanie z gruntu przez dotychczasowego właściciela da się pogodzić z przeznaczeniem gruntu według planu zabudowania; (3) w razie uwzględnienia wniosku gmina ustali, czy przekazanie gruntu nastąpi tytułem wieczystej dzierżawy, czy na prawie zabudowy, oraz określi warunki, pod którymi umowa może być zawarta; (4) w przypadku nieuwzględnienia wniosku, gmina zaofiaruje uprawnionemu, w miarę posiadania zapasu gruntów - na tych samych warunkach dzierżawę wieczystą gruntu równej wartości użytkowej, bądź prawo zabudowy na takim gruncie; (5) w razie niezgłoszenia wniosku, przewidzianego w ust. (1), lub nieprzyznania z jakichkolwiek innych przyczyn dotychczasowemu właścicielowi wieczystej dzierżawy albo prawa zabudowy, gmina obowiązana jest uiścić odszkodowanie w myśl art. 9. Zgodnie z art. 9 dekretu, odszkodowanie miało być wypłacone w „miejskich papierach wartościowych”, które jednak nigdy nie zostały wyemitowane. Jak wynika z przytoczonej regulacji, prawodawcy niewątpliwie chodziło o zrekompensowanie dotychczasowym właścicielom (ich następcom prawnym) przejścia na własność gminy m.st. Warszawy gruntów stanowiących dotąd ich własność. W dekrete od razu uregulowano kwestię stosownych rekompensat. Odzyskanie prawa wieczystej dzierżawy z czynszem symbolicznym lub prawa zabudowy za opłatą symboliczną (art. 7 ust. 1 dekretu, obecnie prawa wieczystego użytkowania) było ustawowo zagwarantowaną formą rekompensaty.

Na ten aspekt sprawy zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w uchwale z dnia 18 czerwca 1996 r., W 19/95 (OTK 1996 nr 3, poz. 25), stwierdzając, że prawodawca daleki był od przerzucenia na dotychczasowych właścicieli kosztów komunalizacji,

lecz przeciwnie, przyznał im określone uprawnienia majątkowe, mające stanowić rekompensatę za komunalizację. Prawodawca nie przewidział przy tym jakiegokolwiek dowolności w działaniach organów władzy publicznej. Jeżeli dotychczasowy właściciel wystąpił z odpowiednim wnioskiem w trybie art. 7 ust. 1 dekretu, to gmina miała obowiązek wniosek ten uwzględnić stosownie do art. 7 ust. 2, 3 i 4 dekretu. Zasadą było zatem, że prawodawca komunalizując „grunty warszawskie” przewidział dla ich dotychczasowych właścicieli stosowną rekompensatę. Decyzja z 20 listopada 1997 r. w sprawie ustanowienia prawa wieczystego użytkowania gruntu na rzecz skarżącej stanowiła zatem realizację ustawowego roszczenia, jakie przysługiwało dotychczasowemu właścicielowi „gruntu warszawskiego”. Ustanowienie prawa wieczystego użytkowania gruntu (odpowiednika wymienionych w dekrete: prawa wieczystej dzierżawy z czynszem symbolicznym lub prawa zabudowy za opłatą symboliczną) stanowiło równoważnik, substytut utraconego przez dotychczasowego właściciela, odjętego mu na mocy dekretu, prawa własności. Nie jest to, rzecz jasna, restytucja w znaczeniu przywrócenia stosunków praworzeczowych sprzed komunalizacji (*restitutio in integrum*), inaczej mówiąc - przywrócenie pełni poprzednio przysługujących właścicielowi praw. Oddanie w użytkowanie wieczyste nie jest równoznaczne w sensie prawnym ze zwrotem własności nieruchomości. Jednakże w odniesieniu do skomunalizowanych gruntów warszawskich może być traktowane jako swoista restytucja, bo na taki jedynie zakres przywrócenia uprawnień dotychczasowym właścicielom zezwalał dekret z dnia 26 października 1945 r. Ten *quasi*-restytucyjny charakter ustanowienia na rzecz skarżącej na podstawie przepisów dekretu prawa użytkowania wieczystego nie został wzięty pod uwagę przez Naczelny Sąd Administracyjny. Rację ma Sąd argumentując, że trudno w przedmiotowej sprawie „odpowiednio zastosować” uchwałę składu siedmiu sędziów NSA z 17 grudnia 1996 r., FPS 7/96, ponieważ uchwała ta dotyczy sprzedaży nieruchomości lub jej części zwróconej w trybie art. 69 ust. 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości, a w stanie faktycznym, w oparciu o który była podejmowana, w wyniku zwrotu nieruchomości dotychczasowemu właścicielowi został przywrócony w całości stan prawny sprzed wywłaszczenia. Uchwała ta dotyczy odmiennego stanu faktycznego i prawnego, nie sposób więc przedstawioną w niej argumentację prawnej odnieść bezpośrednio do stanu niniejszej sprawy. Tym niemniej, uchwała z 17 grudnia 1996 r., FPS 7/96, przedstawia określony sposób rozumowania dotyczący wykładni art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym

od osób fizycznych, który może być wykorzystany w rozpoznawanej sprawie.

Zgodzić się należy z poglądem wyrażonym w rewizji nadzwyczajnej, że w rozpoznawanej sprawie należy przyjąć taki wariant wykładni wchodzących w grę przepisów prawa podatkowego, który najlepiej odpowiada konstytucyjnym standardom demokratycznego państwa prawnego. Art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ogranicza w sposób istotny swobodę dysponowania prawem własności i innymi prawami w tym przepisie wymienionymi. Z tej przyczyny, jako przepis wyjątkowy, musi być interpretowany ściśle, a wszelkie wątpliwości prawne powinny być wyjaśniane na korzyść podatnika. Sprawiedliwe rozstrzygnięcie musi uwzględniać również to, że wniosek w trybie art. 7 ust. 1 dekretu dotychczasowy właściciel złożył w 1949 r. Wydanie decyzji przez Prezydenta Miasta Stołecznego Warszawy nastąpiło w 1997 r. Nie ma żadnych podstaw faktycznych do uznania, że starający się o rekompensatę w jakikolwiek sposób przyczynił się do tego, że decyzja została wydana dopiero po 48 latach. Gdyby została wydana w rozsądnym terminie od złożenia wniosku, nie istniałby problem zbycia w 1999 r. prawa wieczystego użytkowania przed upływem pięciu lat od chwili wydania decyzji uwzględniającej złożony wniosek.

W uzasadnieniu uchwały z 17 grudnia 1996 r., FPS 7/96, Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, że nie stanowi „nabycia” nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwrot wywłaszczonej nieruchomości w trybie art. 69 ust. 1 ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości, ponieważ przy zwrocie nieruchomości nie dochodzi do przeniesienia na zasadach ogólnych własności nieruchomości na wywłaszczonego uprzednio właściciela, lecz następuje na podstawie decyzji administracyjnej przywrócenie (restytucja) strony podmiotowej stosunku prawno-rzeczowego i przywrócenie wywłaszczonej nieruchomości do stanu sprzed wywłaszczenia. Wykładnia pojęcia „nabycie prawa” użytego w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. powinna zatem uwzględniać to, że zwrot utraconego prawa własności nie jest nabyciem. Dotychczasowe orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego może być potraktowane jako podstawa do rozważań, że w przepisie tym nie chodzi o każde nabycie w potocznym rozumieniu tego słowa.

Odniesienie powyższego poglądu do stanu faktycznego ustalonego w rozpoznawanej sprawie prowadzi do wniosku, że nie powinno się oceniać ustanowienia na rzecz skarżącej prawa użytkowania wieczystego w kategoriach nabycia, o jakim sta-

nowi art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste nie może być utożsamione ze zwrotem własności, jednakże stanowi swoisty substytut zwrotu własności, w sytuacji, w której ubieganie się o zwrot własności jest niemożliwe ze względu na brak do tego podstaw prawnych w dekreście komunalizacyjnym. Ponadto, prawo użytkowania wieczystego jest silnym prawem rzeczowym, lokującym się w hierarchii tych praw bezpośrednio po prawie własności, a przed ograniczonymi prawami rzeczowymi (por. uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 kwietnia 2000 r., K 8/98, OTK 2000 nr 3, poz. 87), co pozwala na potraktowanie ustanowienia użytkowania wieczystego jako swoistej restytucji stosunków własnościowych sprzed komunalizacji.

Quasi - restytucyjny i zdecydowanie rekompensacyjny charakter nabycia przez skarżącą prawa wieczystego użytkowania gruntu ma znaczenie dla zastosowania w stosunku do niej przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Na podstawie umowy zawartej z Prezydentem Miasta Stołecznego Warszawy nabyła to prawo, ale nie było to tego rodzaju nabycie, o jakie chodzi we wspomnianym przepisie. W konsekwencji przepis ten nie ma do niej zastosowania. Zasadą jest, że nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatne zbycie prawa wieczystego użytkowania gruntu. Ta zasada powinna być zastosowana do sytuacji skarżącej.

Ustawa reprivatyzująca „grunty warszawskie” nie została dotąd uchwalona i być może nigdy nie nastąpi jej uchwalenie. Spekulowanie na temat hipotetycznego kształtu owej przyszłej reprivatyzacji jest pozbawione racji bytu. Można jedynie przypuszczać, że gdyby doszło do aktu reprivatyzacji ustawowej, przewidującego „odzyskanie” przez byłych właścicieli gruntów (ich następców prawnych) prawa własności, nie byłoby wątpliwości, że takie (ewentualne) odzyskanie przysługującego im wcześniej prawa własności nie miałoby charakteru „nabycia prawa” w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ustanowienie prawa wieczystego użytkowania gruntu na ich rzecz jest namiastką takiej reprivatyzacji, a funkcja quasi restytucyjna - przynajmniej z ich punktu widzenia - nie budzi wątpliwości.

Nie można w związku z tym zaakceptować stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego, że skoro decyzja o ustanowieniu użytkowania wieczystego i umowa o oddaniu gruntu w użytkowanie wieczyste nie przywracała stosunków własnościowych sprzed wejścia w życie dekretu z dnia 26 października 1945 r., ponieważ nie

miał miejsca zwrot własności nieruchomości, a tylko doszło do ustanowienia prawa rzeczowego, jedynie możliwego do ustanowienia na podstawie tego dekretu, to do sytuacji skarżącej powinien mieć zastosowanie art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wydanie na podstawie art. 7 ust. 1 dekretu z dnia 26 października 1945 r. o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy decyzji ustanawiającej prawo użytkowania wieczystego gruntu na rzecz byłego właściciela (jego następców prawnych) oraz zawarcie przez Prezydenta Miasta Stołecznego Warszawy z byłym właścicielem (jego następcami prawnymi) umowy użytkowania wieczystego gruntu warszawskiego nie może być taktowane jako nabycie prawa wieczystego użytkowania gruntów w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a zatem sprzedaż (odpłatne zbycie) prawa wieczystego użytkowania ustanowionego w trybie art. 7 tego dekretu nie stanowi źródła przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 tej ustawy, także wówczas gdy sprzedaż ta została dokonana przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ustanowienie użytkowania wieczystego, a także przed upływem pięciu lat od wydania decyzji administracyjnej o ustanowieniu użytkowania wieczystego i zawarcia umowy o ustanowieniu tego prawa.

Biorąc powyższe pod rozwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz 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.) w związku z art. 393¹³ § 1 KPC orzekł jak w sentencji.

=====