

Wyrok z dnia 5 czerwca 1997 r.
III RN 25/97

Dla uzyskania ulgi podatkowej przewidzianej w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416) konieczne jest, by kwoty uzyskane ze sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do domu jednorodzinnego zostały w okresie jednego roku wydatkowane na nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego. Nie jest natomiast wymagane uzyskanie w tym okresie władania lokalem będącym przedmiotem nabytego uprawnienia.

Przewodniczący SSN: Janusz Łętowski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski, Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 5 czerwca 1997 r. sprawy ze skargi Barbary W.-M. i Jerzego M. na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 28 września 1995 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych za 1993 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 16 października 1996 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok oraz decyzję Izby Skarbowej w S. z 28 września 1995 r. [...] i poprzedzającą ją decyzję Drugiego Urzędu Skarbowego w S. z dnia 12 lipca 1995 r. [...]; zasądził od Izby Skarbowej w S. na rzecz skarżących solidarnie kwotę 249 zł (dwieście czterdzieści dziewięć) tytułem zwrotu kosztów postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

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

Minister Sprawiedliwości wniósł w dniu 11 kwietnia 1997 r. rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 16 października 1996 r. [...], wydanego w sprawie ze skargi Barbary W.-M. i Jerzego M. na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 28 września 1995 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych za 1993 rok. Wyrokowi powyższemu zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368) w związku z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a 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.). W konsekwencji wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz o uchylenie decyzji Izby Skarbowej w S. z dnia 28 września 1995 r. [...] i poprzedzającej ją decyzji Drugiego Urzędu Skarbowego w S. z dnia 12 lipca 1995 r. [...], względnie o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Szczecinie do ponownego rozpoznania.

Stan faktyczny przedstawiał się następująco:

Naczelnny Sąd Administracyjny kwestionowanym wyrokiem oddalił skargę Barbary W.-M. i Jerzego M. na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 28 września 1995 r. [...], utrzymującą w mocy decyzję Drugiego Urzędu Skarbowego w S. z dnia 12 lipca 1995 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego w kwocie 8.312,80 zł z tytułu sprzedaży przez małżonków Barbarę W.-M. i Jerzego M. w dniu 27 kwietnia 1993 r. domu jednorodzinnego położonego w Z.G. przy ul. B.G.

Sąd uznając skargę małżonków M. za niezasadną, przyjął, że interpretacja art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 ze zm.) przez organy podatkowe obu instancji jest prawidłowa. Prawo do zwolnienia podatkowego przysługuje, jeśli w okresie roku od sprzedaży własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, nastąpi nie tylko wydatkowanie, ale także nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, a nabycie tego prawa - zgodnie z art. 213 § 3 Prawa spółdzielczego - powstaje z chwilą przydziału lokalu. Ponieważ skarżący nabyli spółdzielcze prawo do lokalu własnościowego w Spółdzielni Mieszkaniowej "P." w S. na podstawie przydziału w dniu 25 kwietnia 1995 r., a więc po upływie jednego roku od dnia sprzedaży poprzedniego domu, wobec czego zwolnienie podatkowe im nie przysługiwało. Zawarta przez skarżących ze Spółdzielnią Mieszkaniową "P." w dniu 15 grudnia 1993 r. umowa o finansowanie budowy, wraz z wniesieniem wkładu budowlanego, zawarta jeszcze przed uzyskaniem przez małżonków M. członkostwa oraz zarezerwowanie dla "nabywców" konkretnego lokalu, który na zasadach własnościowego prawa do lokalu zostaje małżonkom M. zapewniony po uregulowaniu zobowiązań finansowych - zdaniem Sądu - nie stanowi o nabyciu prawa do lokalu. Okoliczności związane z długotrwałym cyklem budowlanym i załatwianiem spraw są bez znaczenia w sprawie, skoro zwolnienie podatkowe z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy uzależnione zostało od nabycia lokalu nie później niż w okresie roku od daty sprzedaży.

Zdaniem rewidującego wyrok powyższy nie jest zasadny. Na poparcie tej tezy powołuje on następujące argumenty:

Według treści art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 ze zm.), zwolnienie od podatku dochodowego obejmuje między innymi przychody uzyskane z tytułu sprzedaży prawa do domu jednorodzinnego, w części wydatkowanej na nabycie w kraju, nie później niż w okresie roku od dnia sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego.

W sprawie niniejszej Barbara W.-M. i Jerzy M. dokonali sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do domu jednorodzinnego w Z.G. przy ul. B.G. w dniu 27 kwietnia 1993 r. (akt notarialny - rep. [...]), a następnie w ciągu jednego roku od sprzedaży domu zawarli ze Spółdzielnią Mieszkaniową "P." w S. w dniu 15 grudnia 1993 r. umowę, na mocy której Spółdzielnia zagwarantowała im przydział własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, po uiszczeniu zaliczki na wkład budowlany, co zostało dokonane w ustawowym jednorocznym terminie.

Skarżący nabyli spółdzielcze prawo do lokalu własnościowego w Spółdzielni "P." na podstawie przydziału w dniu 25 kwietnia 1995 r., jednakże należy stwierdzić, że cytowany przepis art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a, nie uzależnia zastosowania zwolnienia od podatku dochodowego od "nabycia" lokalu, lecz przewiduje zwolnienie od podatku przychodów uzyskanych ze sprzedaży lokalu (domu) w części wydatkowanej "na nabycie" lokalu, w okresie roku od dnia sprzedaży. Ten warunek małżonkowie M. spełnili, bowiem z zachowaniem ustawowego terminu, wydatkowali środki uzyskane ze sprzedaży domu jednorodzinnego w Z.G. na zakup własnościowego lokalu spółdzielczego w S.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w uchwale z dnia 17 lutego 1997 r., FPS 9/96 zajął stanowisko, że "przychód ze sprzedaży spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, wydatkowany w formie zaliczki w okresie roku od sprzedaży tego prawa na nabycie budynku mieszkalnego, jest wolny od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym w 1994 r., jeżeli w umowie sprzedaży budynku zaliczka ta została zarachowana na poczet ustalonej w niej ceny". Uchwała ta dotyczy uregulowań podatkowych w roku 1994, ale

analogiczne uregulowania obowiązywały w roku 1993, za który wymierzono podatek w niniejszej sprawie.

We wcześniejszej uchwale z dnia 25 listopada 1996 r., FPS 5/96 Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że przychodem uzyskanym z tytułu sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego wolnym od podatku dochodowego, jest także kwota, którą na poczet ceny uzgodnionej w umowie sprzedaży sprzedający otrzymał przed zawarciem tej umowy, wydatkowana następnie na nabycie innego spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, nie później niż w okresie roku od dnia sprzedaży. Sąd w motywach uchwały trafnie podkreślił, że "skoro ustawodawca nie przewidział dodatkowych kryteriów ograniczających możliwość skorzystania z przedmiotowej ulgi, nie można stosować w praktyce ograniczeń, które nie wynikają wprost z ustawy".

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona, a argumenty w niej zawarte są przekonujące. Naczelny Sąd Administracyjny uznając skargę małżonków Barbary i Jerzego M. za niezasadną, przyjął że przepis art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych [...] stwierdzający, iż nie podlegają temu podatkowi kwoty wydatkowane w przeciągu jednego roku od dnia sprzedaży budynku lub lokalu mieszkalnego na nabycie innego budynku lub mieszkania, wymaga od podatników nie tylko wydatkowania powyższych kwot na nabycie nowego domu lub mieszkania, ale także nabycia tego domu lub mieszkania rozumianego w sensie uzyskania fizycznego władania tym domem lub mieszkaniem. Tego rodzaju rygorystyczna interpretacja powyższego przepisu jest [...] nieuzasadniona. Przepis ten bowiem zobowiązuje podatnika, by odpowiednie kwoty w przeciągu jednego roku wydatkował na nabycie nowego domu lub lokalu, nie wymaga jednak, by podatnik nabył (w fizycznym sensie) władanie owym nowym lokalem. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej powołane jest również orzecznictwo NSA, które właśnie taką interpretację uznaje za prawidłową.

Małżonkowie Barbara i Jerzy M. - co jest poza sporem - wpłacili kwotę uzyskaną ze sprzedaży domu jednorodzinnego w ciągu okresu krótszego niż jeden rok na rachunek spółdzielni mieszkaniowej w innym mieście w celu nabycia własnościowego mieszkania. W ten sposób spełnili oni dokładnie warunek przewidziany przez wyżej powołany przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (...) uzyskując w tej sytuacji przewidzianą ulgę w podatku dochodowym. Okoliczność, iż w posiadanie powyższego mieszkania weszli w późniejszym terminie, nie ma zasadniczego znaczenia, decydujące jest bowiem to, że w przeciągu roku faktycznie wydatkowali odpowiednią kwotę na nabycie mieszkania. W tej sytuacji powinna nastąpić korekta rozstrzygnięcia zarówno NSA, jak i powołanych wyżej decyzji organów podatkowych.

Biorąc wszystkie te okoliczności pod uwagę, Sąd Najwyższy orzekł, jak w sentencji.

Notka

Cytowana w uzasadnieniu **uchwała NSA z dnia 17 lutego 1997 r., FPS 9/96** nie została dotychczas opublikowana. Natomiast **uchwała NSA z dnia 25 listopada 1996 r., FPS 5/96** została opublikowana w czasopiśmie Prokuratura i Prawo-Orzecznictwo 1997 nr 1 poz. 53.

=====