

Opinia prawna w sprawie podatku z tytułu zbycia nieruchomości (dot.

Po zapoznaniu się z treścią zapytania Dz.PP z dnia 26.07.2011r w sprawie podatku dochodowego z tytułu sprzedaży nieruchomości przez _____ i przy uwzględnieniu stanu faktycznego tam przedstawionego, jak również wynikającego z przedłożonych materiałów dowodowych, oraz mając na uwadze wskazane wątpliwości prawne stwierdzić należy co następuje.

W sprawie ustalono następujący stan faktyczny:

Na podstawie decyzji Prezydenta _____ z dnia 11.03.2003r. przywrócono prawo własności części nieruchomości wywłaszczonej na rzecz Skarbu Państwa położonej _____ oznaczonej jako działka 39/33 na rzecz _____ w 6/9 częściach, _____ w 1/9 części, _____ w 1/9 części, _____ w 1/9 części.

Na podstawie zaś decyzji Prezydenta _____ z dnia 29.04.2002r. przywrócono prawo własności części nieruchomości wywłaszczonej na rzecz Skarbu Państwa położonej w _____ oznaczonej jako działka 39/34 na rzecz _____ w 6/18 częściach, _____ w 1/18 części _____ w 10/18 części, _____ w 1/18 części.

Zgownie z treścią uzasadnienia w/w decyzji Prezydenta _____ wywłaszczenia dokonano w 1985r gdy właścicielami wywłaszczonych nieruchomości byli _____

1/2 Z wnioskiem o zwrot wywłaszczonych nieruchomości wystąpił były właściciel _____ i _____ z którą zmarła 26.03.1990r tj. _____ i _____ (w/g postanowienia Sądu Rejonowego w _____ z dnia 15.05.1998r – sygn. akt _____ w sprawie stwierdzenia nabycia spadku _____). _____ i zmarł 08.10.2002r, a spadek po nim nabyła w całości _____ (a postanowienie Sądu Rejonowego _____ 04.02.2004r- sygn. ak _____)

W wyniku tych czynności, oraz wskutek spadkobrania udziały kształtowały się w odzyskanych nieruchomościach następująco:

	działka nr 39/33	działka nr 39/34
P.	1/9	1/18
P.1	6/9	6/18
P.	1/9	1/18
P.	1/9	10/18

Pani _____ w dniu 13.04.2004r. na podstawie umów zamiany oraz umowy zniesienia współwłasności sporządzonej w Kancelarii Notarialnej _____ przed notariuszem _____ (Repertorium A _____) nabyła wskutek zamiany udziały

_____ w nieruchomości położonej w _____ o powierzchni _____ a. oznaczonej jako działka 39/33 o pow. _____ ha oraz oznaczonej jako działka 39/34 o pow. _____ a. a na V. _____ przeniosła własność nieruchomości o pow. _____ oznaczonej jako działka 13/14 karta mapy 80”b”, nabytej w 1998r na podstawie umowy o dział spadku i zniesienia współwłasności z 1998r.

Umową zniesienia współwłasności z dnia 13.04.2006r pomiędzy _____ i _____ nabył na własność nieruchomość o nr 39/33 i 39/34. bez spłat lub dopłat.

W dniu 11.05.2006r. Pani _____ zbyła wyżej opisaną nieruchomość , składającą się z działek nr 39/33 i 39/34 na podstawie aktu notarialnego sporządzonego w Kancelarii Notarialnej w _____ przed notariuszem _____ (Repertorium A _____) za kwotę _____ zł.

Wskazano, że Pani _____ a w dniu 22.05.2006r. złożyła oświadczenie, że przychód

L

uzyskany ze sprzedaży nieruchomości położonej w w kwocie
zł. w całości wydatkuje na cele określone w art. 21 ust 1 pkt 32 lit. A) ustawy z dnia 26
lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 14 poz. 176 z
późn. zm.). Wskazano również, że w dniu 02.05.2008r. oświadczyła, że przychód uzyskany ze
sprzedaży nieruchomości położonej w wydatkowała na zakup
lokalu mieszkalnego położonego W oświadczeniu Pani
poinformowała, iż akt notarialny zakupu mieszkania będzie wydany z chwilą
uregulowania własności gruntu pod tym budynkiem. Do dnia sporządzenia niniejszej opinii nie
nastąpiło przeniesienie własności przedmiotowego lokalu.
Do oświadczenia podatnicza dołączyła:

- umowę przyrzeczenia sprzedaży lokalu mieszkalnego z dnia 24.04.2006r. zawartą pomiędzy
) a - która to jest upoważniona do realizacji
inwestycji, sprzedaży lokali mieszkalnych i usługowych oraz podziemnych stanowisk garażowych
oraz ustanawiania odrębnej własności lokali na nieruchomości położonej w

- aneks nr 1/2006 z dnia 14.07.2006r. do umowy przyrzeczenia sprzedaży lokalu mieszkalnego, w
świecie którego zmianie uległo brzmienie preambuły z

- aneks nr 3/2007 z dnia 12.06.2007r. mocą którego zmieniono preambułę z na
i l

- kopię dowodów wpłat z dnia 11.05.2006r. na konto Pani w wysokości
zł. od ZI tytułem „opłata za nieruchomość”, oraz z
dnia 11.05.2006r. na konto /a od w wysokości
zł. tytułem „II rata za mieszkanie w

- kopię protokołu odbioru końcowego z dnia 08.07.2007r. w sprawie odbioru lokalu mieszkalnego
przy – odbierający – l

- pismo z dnia 27.04.2011r. Firmy, w której informuje on podatniczkę, iż z
przyczyn niezależnych od nich są zmuszeni przesunąć termin podnietania aktów notarialnych z
nabywcami lokali mieszkalnych w budynku ul. do czasu
przeniesienia przez Miasto prawa własności powyższej nieruchomości za
spółkę. Ponadto Pani z domu i przedłożyła zaświadczenie zameidowania
na pobyt stały przy

- oświadczenie złożyła z dn. 14.07.2011r, że z uwagi na stan zdrowia nie
podpisała osobiście umowy z firmą w dniu 24.04.2006r. - w tym czasie
była poddana operacji z powodu guza piersi (data operacji 06.04.2006r.) oraz przeprowadzano
radioterapię na obszarze zajętej chorobą (w okresie 08.06.2006 do 12.07.2006r.)

- epikryzę oraz karty wypisowe ze szpitali.

Wskazano również, że do dnia dzisiejszego leczy się po przebytych chorobach
ponadto w dniu 22.04.2011 rozwiązano z nią umowę o pracę.

W tak przedstawionym stanie faktycznym i prawnym stwierdzić należy, że dla udzielenia
odpowiedzi na zadane we wniosku o opinię pytania, koniecznym jest analiza poszczególnych
czynności prawnych dokonanych w niniejszej sprawie i ich skutków podatkowych. W pierwszej
kolejności należy rozważyć kwestie nabycia nieruchomości wskutek decyzji przywracających
własność wywłaszczonych nieruchomości. W tym miejscu należy stwierdzić, że zwrot
nieruchomości uprzednio wywłaszczonej ich właścicielowi jak i jego spadkobiercom nie stanowi
przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.
Stanowisko takie znajduje poparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych gdzie czytamy:
„Osoba, której zostanie zwrócona wywłaszczona nieruchomość, nie musi czekać pięciu lat, aby
sprzedać ją bez podatku. Dotyczy to także sytuacji, gdy nieruchomość otrzyma w ten sposób

spadkobierca byłego właściciela. Zwrot nieruchomości jest restytucją, czyli przywróceniem stosunków prawnych sprzed wywłaszczenia. Decyzja o zwrocie powoduje przejście prawa własności na dotychczasowego właściciela, ale nie kreuje tego prawa. Pogląd o restytucyjnym charakterze decyzji o zwrocie nieruchomości nie jest sprzeczny z jej konstytutywnym charakterem. Decyzja konstytutywna to taka, która tworzy, zmienia lub znosi określone stosunki prawne. Przy zwrocie nieruchomości nie jest przenoszona jej własność na zasadach ogólnych na wywłaszczonego właściciela. Nie jest to też przeniesienie w drodze aktów władczych Skarbu Państwa lub gminy. Dlatego sytuacja taka nie może być kwalifikowana jak "nabycie", o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT. „ (patrz wyrok WSA Warszawa z 2008-07-09 III SA/Wa 582/08 Wspólnota 2008/31/52) czy „ Również w przypadku gdy zwrot wywłaszczonej nieruchomości nastąpił na rzecz spadkobiercy (nabywcy spadku), nie stanowi to nabycia w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) i stanowisko przeciwne narusza prawo materialne. W takim wypadku zobowiązanie podatkowe nie powstaje. „ (wyrok WSA Bydgoszcz z 2006-10-17 I SA/Bd 503/06 Biuletyn Skarbowy 2007/3/30).

Zatem nabycie udziałów w nieruchomościach w wyniku wydanych decyzji Prezydenta nie może stanowić dla wskazanych nabywców „nabycia” ich w rozumieniu 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT.

W niniejszej sprawie wątpliwość natomiast może budzić nabycie udziału po tj. czy należy go zakwalifikować jako nabycie w drodze zwrotu wywłaszczonej nieruchomości czy też już w drodze spadku. Trzeba bowiem zwrócić uwagę, że decyzja Prezydenta z dnia 11.03.2003r wydana została m.in. dla , podczas gdy osoba ta w chwili wydawania decyzji już nie żyła. Organ wydający decyzję winien był zawiesić postępowanie i wydać decyzję już na spadkobierców , czyli powiększyć udział i o udział przysługujący Nie zmienia to faktu, że jako jedyny spadkobierca spadkobiercy właścicieli nieruchomości wywłaszczonej również doszłaby do udziału i weszła w posiadanie tego udziału w nieruchomości wywłaszczonej. Ponadto nawet gdyby traktować nabycie przez nią udziału po tytułem spadku to zbycie takiego udziału korzystałoby ze zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d ustawy o PIT.

Tym samym przyjąć należy, że udziały jakimi dysponowali spadkobiercy w wywłaszczonych wcześniej nieruchomościach mogły zostać zbyte bez skutków w podatku dochodowym od osób fizycznych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 updog. Zatem przed umową zamiany i zniesienia współwłasności z dnia 13.04.2004r udziały w odzyskanych nieruchomościach przedstawiały się następująco i rozporządzenie tymi udziałami nie powodowało powstania przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych.

w nieruchomości (działka 39/33):	w nieruchomości (działka 39/34)
- 2/9.....	2/18
- i - 1/9.....	10/18
- 6/9.....	6/18

Kolejna czynność prawna jaka miała miejsce w sprawie, nastąpiła w dniu 13.04.2004r i dotyczyła zamiany między i oraz zniesienia współwłasności między i W szczególności rozporządziła swoją nieruchomością nabytą w 1998r (działka 13/14) na rzecz , a on przeniósł na nią swoje udziały w działkach 39/33 i 39/34. w drodze umowy zamiany. W wyniku tej czynności bezspornie nabyła udziały przysługujące w nieruchomościach 39/33 i 39/34, a własność nieruchomości (działka 13/14). Zamiana prawa własności nieruchomości na prawo własności innej nieruchomości czy też prawo użytkowania wieczystego mieści się w pojęciu odpłatnego zbycia nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tak WSA z

Gdańska, wyrok z 2009-02-26 I SA/Gd 893/08).

Użyte w powyżej cytowanym przepisie wyrażenie „odpłatne zbycie” oznacza przeniesienie własności lub innych praw majątkowych w zamian za korzyść majątkową, co może następować np. w formie umowy sprzedaży lub zamiany. Umowa zamiany jest umową konsensualną, odpłatną i wzajemną, w której świadczenia obu stron mają charakter nie pieniężny. Zgodnie z art. 603 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.) przez umowę zamiany każda ze stron zobowiązuje się przenieść na drugą stronę własność rzeczy w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy. Zamiana jest więc umową o podobnym charakterze jak sprzedaż. Świadczy o tym między innymi fakt, że ustawodawca w art. 604 Kodeksu cywilnego stwierdza, że do zamiany stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące sprzedaży. W związku z powyższym zamianę należy traktować jako odpłatne zbycie i stosować przepisy właściwie dla odpłatnego zbycia. W niniejszej sprawie jednak zbyła nieruchomość nabytą po upływie 5 lat, a zbył udziały w nieruchomości, którymi mógł rozporządzać bez skutku, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy PIT. Bezsprzecznie jednak w tejże dacie nabyła udziały w 1/9 w nieruchomości 39/33 i udział 10/18 w nieruchomości 39/34.

Kolejną czynnością dokonaną w dniu 13.04.2004r. była umowa zniesienia współwłasności w opisanych nieruchomościach (działki -39/33 i 39/34) gdzie p. dysponowała już udziałem w pierwszej nieruchomości w wysokości 3/9 części, a w drugiej w wysokości 12/18 części. przysługiwały udziały w pierwszej nieruchomości 6/9 a w drugiej 6/18. W wyniku zniesienia współwłasności nabyła w całości na własność nieruchomość pierwszą i drugą, a zniesienia odbyło się nieodpłatnie bez spłat i dopłat.

Celom postępowania o zniesienie współwłasności w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego jest nowe ukształtowanie prawa własności rzeczy, która stanowi przedmiot współwłasności. Zgodnie z art. 195 Kodeksu cywilnego współwłasność jest instytucją prawa cywilnego polegającą na tym, że własność tej samej rzeczy przysługuje niepodzielnie kilku osobom. Współwłaścicielom przysługują części wspólnego prawa własności (tzw. udziały), którymi mogą swobodnie rozporządzać. Dopóki więc istnieje współwłasność można mówić tylko o istnieniu udziałów w tym prawie, o ich nabywaniu i zbywaniu, nigdy – o prawie do części rzeczy, o jej zbywaniu bądź nabywaniu w częściach. Współwłaściciele mają swoje udziały w prawie, ale nie w rzeczy. Zgodnie z art. 210 i nast. Kodeksu cywilnego, każdy ze współwłaścicieli w każdym czasie może domagać się zniesienia współwłasności. Zniesienie współwłasności nie stanowi nabycia rzeczy wyłącznie wówczas, jeżeli nabyte na własność mienie mieści się w ramach udziału jaki przypadł byłym współwłaścicielom w rzeczy wspólnej i odbył się bez spłat i dopłat. Gdy w wyniku zniesienia współwłasności udział danej osoby ulega powiększeniu mamy do czynienia z nabyciem, gdyż zwiększa się stan jej majątku osobistego. Nie zmienia tego fakt, że zniesienia współwłasności dokonuje się bez spłat i dopłat. Zatem jeżeli przy dokonaniu zniesienia współwłasności wystąpiło przysporzenie majątku ponad udział posiadany przed zniesieniem współwłasności oznacza to, że dla udziału w nieruchomości nabytego w drodze zniesienia współwłasności dniem nabycia będzie dzień, w którym nastąpiło zniesienie współwłasności.

Z uwagi na fakt, iż w przedmiotowej sprawie zniesienie współwłasności i zamiana nastąpiły 13.04.2004r., czyli powyższe zdarzenie prawne miało miejsce przed 31 grudnia 2006r., skutki podatkowe zbycia tak nabytych nieruchomości podlegają ocenie na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006r. Ustawą z dnia 16 listopada 2006r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 ze zm.) zmieniono bowiem zasady opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z art. 7 ust. 1 ww. ustawy zmieniającej do przychodu (dochodu) uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) ustawy o podatku dochodowym od osób

5

fizycznych nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) do dnia 31 grudnia 2006r., stosuje się zasady określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym przed dniem 01 stycznia 2007r. Oznacza to zarazem, iż nowe zasady opodatkowania mają zastosowanie do dochodów uzyskanych ze zbycia nieruchomości i praw nabytych po 1 stycznia 2007r.

I tak w myśl art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu sprzed 01.01.2007r. podatek od przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), ustala się w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu. Podatek ten jest płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika.

Zasada, o której mowa w ust. 2, nie ma zastosowania do podatników dokonujących sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), którzy w terminie 14 dni od dnia dokonania tej sprzedaży złożą oświadczenie, że przychód uzyskany ze sprzedaży przeznaczą na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) lub lit. e) (art. 28 ust. 2a ww. ustawy).

W świetle art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) i e) ww. ustawy wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), z zastrzeżeniem ust. 2 i 2a w części wydatkowanej nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży:

- na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
- na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
- na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie przeznaczonych pod budowę budynku mieszkalnego, w tym również gruntu lub udziału w gruncie albo prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego,
- na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, remont lub modernizację własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- na rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację - na cele mieszkalne - własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- na spłatę kredytu lub pożyczki, a także odsetek od kredytu lub pożyczki zaciągniętych na cele, o których mowa w lit. a), w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym również na spłatę kredytu lub pożyczki oraz odsetek od tego kredytu lub pożyczki zaciągniętych przed dniem uzyskania tych przychodów.

Stosownie natomiast do treści art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w ww. brzmieniu, wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) z zastrzeżeniem ust. 2 i 2a w całości, jeżeli ich nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny.

Przenosząc opisane wcześniej uregulowania prawne na grunt rozpatrywanej sprawy stwierdzić należy, iż dokonanie przez wnioskodawcę sprzedaży nieruchomości w dniu 11.05.2006r. odpowiadające udziałom nabytym w dniu 13.04.2004r. w wyniku zniesienia

współwłasności, czyli udziałów nabytych od udziałów w drodze zamiany od zryczałtowanym podatkiem dochodowym, chyba że wnioskodawca nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży wydatkuje tę część przychodu na cele mieszkaniowe, o których mowa w powołanym wyżej art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) i e) ww. ustawy. oraz w wyniku nabycia własności podlega opodatkowaniu 10%

Przechodząc teraz do udzielenia odpowiedzi na pytanie czy de facto podatniczka spełniła warunki dla skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o PIT stwierdzić należy, co następuje.

Bezspornym w sprawie jest fakt, iż podatniczka do dnia wystąpienia o niniejszą opinię nie posiada tytułu własności do lokalu, na budowę którego przekazała środki pochodzące ze sprzedanych w dniu 11.05.2006r. w/w nieruchomości. Jest ona obecnie stroną umowy zawartej z deweloperem w dniu 24.04.2006r., mocą której zobowiązał się on do wybudowania lokalu, a następnie przeniesienia własności. Umowa definitywnego przeniesienia własności nie została jeszcze zawarta z przyczyn niezależnych od podatniczki, gdyż w świetle pisma skierowanego do podatniczki w dniu 05.10.2010r przez zarząd „, trwają czynności mające na celu wykupienie przez spółkę nieruchomości, na której posadowiony jest budynek z lokalem W świetle jednak wskazanych przepisów podatku dochodowego od osób fizycznych są to okoliczności nie mające znaczenia prawnego. Bezspornym jest, że p. odebrała wybudowany lokal, a jej córka wraz z mężem jest w nim zameldowana jednakże fakt wejścia w posiadanie lokalu i zamieszkiwanie w nim przez jednego ze współwłaścicieli nie stanowią przesłanek skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) ustawy. W świetle obecnie prezentowanej linii orzecznictwa sądów administracyjnych dla skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) i e) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.) konieczne jest dokonanie przed upływem dwóch lat od dnia uzyskania przychodu zarówno wydatkowania przychodów pochodzących ze sprzedaży poprzednio posiadanego lokalu mieszkalnego, jak i dokonanie czynności związanych z nabyciem kolejnego lokalu czy nieruchomości, czyli zawarcie umowy ostatecznej sprzedaży (wyrok WSA Warszawa z 2010-09-20 III SA/Wa 691/10,) Aby można było skorzystać ze zwolnienia przychodów ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych z podatku dochodowego od osób fizycznych w przypadku poniesienia wydatków na nabycie innych nieruchomości lub określonych praw majątkowych związanych z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych niezbędnym jest zawarcie umowy przenoszącej własność (wyrok WSA Gliwice z 2010-02-09 I SA/Gl 862/09) . Umowa przedwstępna nabycia lokalu mieszkalnego, która nie została zawarta w formie aktu notarialnego powoduje, że brak daty pewnej tej czynności co w przypadku art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) ma istotne znaczenie - nie można wobec tego stwierdzić czy faktycznie podatnik wydatkował w oznaczonym przez ustawodawcę okresie kwoty na wskazany cel (wyrok WSA Gdańsk z 2010-06-22 I SA/Gd 367/10) „ 1. Kwoty ewentualnie wydatkowane przez skarżącego tytułem zaliczki na poczet ceny sprzedaży nieruchomości z umowy przedwstępnej nie stanowią wydatku w myśl art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm. - w brzmieniu obowiązującym do dnia 31.12.2006 r.). 2. Zapłata części ceny na podstawie umowy przedwstępnej uzasadniałaby zwolnienie podatkowe, jeżeli w zawartej następnie umowie sprzedaży, w ustawowym terminie, wpłata zostałaby zaliczona na poczet ustalonej ceny. Zwolnienie rozciąga się na sytuacje, w których umowa przyrzeczona zostanie zawarta wprawdzie po terminie określonym w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ale przed rozstrzygnięciem sprawy przez organy podatkowe doszła już do skutku”(wyrok WSA Poznań z 2010-06-08 I SA/Po 237/10).

„Podatnik zamierzający skorzystać z ulgi określonej w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176) zawierając umowę przedwstępną podejmuje ryzyko polegające na niebezpieczeństwie nie dojścia do skutku umowy definitywnej przeniesienia własności nieruchomości, albo zawarcia jej w okresie przekraczającym określony w przepisie termin dwuletni, w którym może zostać wobec niego wszczęte postępowanie podatkowe zmierzające do określenia zobowiązania podatkowego. Jednakże tym ryzykiem transakcyjnym nie można obciążać budżetu państwa, który w takiej sytuacji doznałby uszczuplenia z tytułu braku wpływu należnego podatku.” (wyrok WSA Kraków z 2010-03-10 I SA/Kr 1573/09) .” Podatnik zamierzający skorzystać z ulgi określonej w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zawierając jakiegokolwiek umowy wstępne podejmuje swego rodzaju ryzyko, polegające na niebezpieczeństwie nie dojścia do skutku umowy definitywnej przeniesienia własności nieruchomości, albo zawarcia jej w okresie przekraczającym określony w przepisie termin dwuletni, w którym może zostać wobec niego wszczęte postępowanie podatkowe zmierzające do określenia zobowiązania podatkowego. Tym ryzykiem transakcyjnym nie można obciążać budżetu państwa, który w takiej sytuacji doznałby uszczuplenia z tytułu braku wpływu należnego podatku.” (wyrok WSA Kraków z 2009-02-27 I SA/Kr 1248/08). „Analiza treści normy prawnej sformułowanej w art. 21 ust. 1 pkt 32 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 76 ze zm.) - w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r. - a w szczególności użyte w nim słowa "w części wydatkowanej na nabycie" prowadzi do jednoznacznego wniosku, że wolny od podatku jest przychód wydatkowany w części na definitywne nabycie nieruchomości tzn. skutkujące przeniesieniem własności. Treścią umowy przedwstępnej jest jedynie zobowiązanie się stron do zawarcia umowy przyrzeczonej (przenoszącej własność), lecz tej własności sama nie przenosi. Skoro jak ustalono nie doszło do przeniesienia własności, to przedmiotowa umowa przedwstępna, a konkretnie wynikająca z tej umowy kwota zapłacona na poczet ceny, nie mogła zostać uwzględniona w tej części przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości, która została wydatkowana na cele mieszkaniowe nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży.” (wyrok WSA Kraków z 2009-11-27 I SA/Kr 164/09).

W niniejszej sprawie podatnicza wprawdzie nie posiada umowy przedwstępnej zakupu lokalu, ale posiada inną umowę obligacyjną, mocą której deweloper zobowiązał się do wybudowania dla niej i jej córki lokalu oraz do przeniesienia na nich prawa własności tego lokalu. Niemniej jednak Naczelny Sąd Administracyjny, w podobnej sprawie tj. w takiej gdzie podatnik zawarł umowę na budowę lokalu mieszkalnego, w wyroku z dnia 18.12.2009r – II FSK 1220/08 stwierdził, że „Nieuzasadnione jest twierdzenie, iż do skorzystania z prawa do ulgi wynikającej z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wystarczające jest jedynie wyzbycie się środków pieniężnych, a nie definitywne nabycie nieruchomości.

Przepis wyraźnie bowiem stanowi, iż z prawa do ulgi może skorzystać jedynie podatnik, który nabył nieruchomość w określonym czasie. Co z prawnego punktu widzenia oznacza nabycie nieruchomości na własność, w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży nieruchomości. Stąd też dokonane przez podatnika wpłaty mają znaczenie prawnopodatkowe jedynie wówczas, gdy zostaną następnie zarachowane na poczet ceny nabycia nieruchomości. „

Mając zatem na uwadze w/w stanowisko prezentowane przez sądy administracyjne stwierdzić należy w mojej opinii, że wskutek braku zawarcia definitywnej umowy sprzedaży lokalu w ustawowym terminie, nie realizują się przesłanki ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. 1 updof.

Z przyczyn wskazanych wyżej dodatkowa okoliczność, że i przekazała na konto dewelopera środki pieniężne pochodzące ze sprzedaży nieruchomości nabytych przed upływem 5 lat, nie posiadając jeszcze umowy z nim zawartej (umowę zawarła jej córka) – nie ma już znaczenia w kontekście w/w ustaleń.

Chywał
28.07.2011
Chywał

Marzena Kromolowska
Marzena Kromolowska
RADCA PRAWNY
Op-C 424 / 99
28.07.11