

**I SA/Sz 1244/15 - Wyrok WSA w Szczecinie**

<b>Data orzeczenia</b>	2016-01-21	<i>orzeczenie nieprawomocne</i>
<b>Data wpływu</b>	2015-10-30	
<b>Sąd</b>	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie	
<b>Sędziowie</b>	Elżbieta Woźniak /przewodniczący sprawozdawca/	
<b>Symbol z opisem</b>	6112 Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania 6560	
<b>Hasła tematyczne</b>	Interpretacje podatkowe	
<b>Skarżony organ</b>	Minister Finansów	
<b>Treść wyniku</b>	Uchylono zaskarżoną interpretację indywidualną	
<b>Powołane przepisy</b>	<a href="#">Dz.U. 2012 poz 749</a> art. 14 b par.3, <i>Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa - tekst jednolity.</i> <a href="#">Dz.U. 1991 nr 80 poz 350</a> art.21 ust1 pkt 131 <i>Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.</i>	

**SENTENCJA**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Marzena Kowalewska, Sędziowie Sędzia WSA Joanna Wojciechowska, Sędzia WSA Elżbieta Woźniak (spr.), Protokolant st. sekretarz sądowy Anna Furtak-Biernat, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 14 stycznia 2016 r. sprawy ze skargi Z. H. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 15 lipca 2015 r. nr [...] w zastosowania przepisów prawa podatkowego I. uchyla zaskarżoną interpretację indywidualną, II. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej na rzecz skarżącej Z. H. kwotę [...] złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

**UZASADNIENIE**

W dniu 24 kwietnia 2015 r do Dyrektora Izby Skarbowej , działającego z upoważnienia Ministra Finansów wpłynął wniosek [...]

o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie zwolnienia przedmiotowego.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Wnioskodawczyni w dniu 16 września 2009 r. w drodze notarialnego poświadczenia dziedziczenia nabyła wraz z siostrą [...] spadek,

po zmarłej w dniu 17 sierpnia 2009 r. matce ([...]). W skład spadku wchodziły: działka gruntu w wieczystym użytkowaniu do dnia 9 grudnia 2065 r.

i stanowiący odrębną nieruchomość, budynek mieszkalny o kubaturze 95,68 m3 przeznaczony na cele mieszkalne, działka nr 4 o obszarze 560 m2 położona

w [...]. Wnioskodawczyni dokonała zgłoszenia o nabyciu majątku w drodze spadku. Uzyskała również w dniu 23 marca 2010 r. od Naczelnika Urzędu Skarbowego w [...] zaświadczenie stwierdzające,

iż zgłoszenie spełnia przesłanki art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku

od spadków i darowizn, a przedmiotowe nabycie zwolnione jest od podatku od spadków i darowizn.

W dniu 26 marca 2010 r. wnioskodawczyni sprzedała odziedziczony udział w domu i uzyskała z tego tytułu przychód w wysokości [...] zł. W rozliczeniu rocznym za 2010 r. pomniejszyła przychód [...] zł o koszty uzyskania przychodu tj. [...] zł

i wykazała dochód w kwocie [...] zł. Następnie w dniu 12 maja 2011 r. zawarła wspólnie z małżonkiem [...] z deweloperem – [...] spółka jawna z siedzibą w [...], w formie aktu notarialnego umowę przedwstępną

o ustanowienie odrębnej własności lokalu i sprzedaży. Strony umowy ustaliły cenę nieruchomości na kwotę [...] zł brutto, płatną w siedmiu ratach. Płatność pierwszej raty w kwocie [...] zł miała nastąpić w terminie trzech dni roboczych od dnia uzyskania przez dewelopera pozwolenia na budowę.

Jednocześnie strony umowy ustaliły termin wybudowania przedmiotu umowy do końca drugiego kwartału 2012 r., natomiast termin zawarcia umowy przyrzeczonej do końca trzeciego kwartału 2012 r. Wnioskodawczyni oświadczyła, że środki otrzymane ze sprzedaży otrzymanej w spadku nieruchomości przeznaczyła na rzecz dewelopera tytułem zapłaty pierwszej raty

w kwocie [...] zł, co zostało udokumentowane fakturą VAT z dnia 2 czerwca 2011 r. Wnioskodawczyni na podstawie umowy z dnia 19 kwietnia 2013 r. o ustanowienie odrębnej własności lokalu i sprzedaży zawartej w formie aktu notarialnego, uzyskała prawo własności nieruchomości, co stanowi jej zdaniem potwierdzenie przeznaczenia środków na własne potrzeby mieszkaniowe do dnia 31 grudnia 2012 r.

W związku z powyższym opisem zadano pytanie:

– czy zawarcie przez wnioskodawczynię przedwstępnej umowy w formie aktu notarialnego o ustanowienie odrębnej własności lokalu i sprzedaży, na zakup lokalu mieszkalnego o wartości tego udziału wynoszącym co najmniej [...] zł do dnia

31 grudnia 2012 r. oraz wpłacenie kwoty [...] zł na konto zbywcy (dewelopera)

do dnia 31 grudnia 2012 r. powoduje zwolnienie wnioskodawczyni z tytułu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm., dalej "u.p.d.o.f."), a co za tym idzie, czy będzie zwolniona z zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości sprzedanej w dniu 26 marca 2010 r.?

Zdaniem wnioskodawczyni, ujęcie kwoty [...] zł w poz. 25 zeznania PIT-39 za 2010 r. było prawidłowe i stanowiło deklarację przekazania tej kwoty na własne cele mieszkaniowe, tj. w ciągu 2 lat od zbycia udziału w odziedziczonym lokalu mieszkalnym (domu). W związku z postanowieniami umowy przedwstępnej ustanowienia odrębnej własności lokalu i sprzedaży ww. kwota została przekazana w dniu 2 czerwca 2011 r. na rachunek dewelopera. Tym samym doszło do spełnienia przesłanki opisanej w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. i zwolnienia wnioskodawczyni z obowiązku zapłaty podatku dochodowego wymienionego w art. 30e u.p.d.o.f. Ponadto wnioskodawczyni wskazała, że przepis art. 21 ust. 25 lit. a) u.p.d.o.f., w żaden sposób nie uzależnia prawa do skorzystania z przedmiotowej ulgi od dokonania definitywnego zakupu nieruchomości (przeniesienia własności lokalu w drodze umowy przyrzeczonej). Przedwstępna umowa ustanowienia odrębnej własności lokalu i sprzedaży jest bowiem tzw. umową "nazwaną". Jej postanowienia, skutki oraz forma prawna zostały określone przepisami kodeksu cywilnego. Zastosowanie formy aktu notarialnego przyznaje nabywcy uprawnienie, w przypadku odmowy przez zbywcę przeniesienia własności nieruchomości, do wystąpienia do sądu o wydanie orzeczenia stwierdzającego obowiązek dewelopera przeniesienia oznaczonego prawa na nabywcę. Umowa ta, w praktyce zapewnia przeniesienie prawa, którego dotyczy przedwstępna umowa

ustanowienia odrębnej własności lokalu i sprzedaży.

Do skorzystania z przedmiotowego zwolnienia wystarczy zdaniem wnioskodawczynie łączne spełnienie następujących przesłanek:

- poniesienie wydatku, a za taki należy uznać dokonanie wpłaty na rachunek developera, w związku z umową przedwstępną;
- cel tego wydatku, zgodnie ze wskazanymi w art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f., w niniejszej sprawie cel ten jest spełniony, ponieważ celem zawarcia przedwstępnej umowy ustanowienia odrębnej własności lokalu i sprzedaży jest nabycie prawa;
- termin dokonania wydatku zgodny z określonym celem, ten warunek także został spełniony, albowiem dokonano stosownej wpłaty przed upływem terminu, jaki da się wywieść z przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.

Dyrektor Izby Skarbowej w , działający w imieniu Ministra Finansów, w wydanej interpretacji indywidualnej z dnia 15 lipca 2015 r. nr [...] uznał stanowisko wnioskodawczynie za nieprawidłowe.

Przytaczając treść art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 8, art. 19 ust. 1, ust. 3,

art. 21 ust. 1 pkt 131, art. 21 ust. 25 pkt 1, art. 21 ust. 28, art. 22 ust. 6c, 6d i 6e,

art. 30e ust. 1, ust. 4, ust. 7 u.p.d.o.f., organ interpretacyjny wskazał, że zarówno zawarcie umowy przedwstępnej, jak i dokonanie stosownie do tej umowy wpłat na poczet ceny mogą prowadzić do nabycia własności nieruchomości lub praw, ale nie są z nim równoważne. Treścią umowy przedwstępnej jest jedynie zobowiązanie się stron do zawarcia umowy przyrzeczonej (przenoszącej własność), lecz tej własności sama umowa nie przenosi. Brak zawartej w formie aktu notarialnego umowy przeniesienia własności nieruchomości lub prawa majątkowego ma oczywisty skutek w postaci braku nabycia własności tych rzeczy lub praw, a tym samym powoduje niewypełnienie warunków do skorzystania ze zwolnienia od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.

Jak podkreślił organ interpretacyjny, z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że udział w nieruchomości został przez wnioskodawczynię nabyty w drodze spadku po zmarłej w dniu 17 sierpnia 2009 r. matce, a następnie sprzedany w dniu

26 marca 2010 r. Środki uzyskane z przedmiotowej sprzedaży zostały przez wnioskodawczynię wydatkowane na poczet zakupu mieszkania od dewelopera, zgodnie z umową notarialną w dniu 12 maja 2011 r. Przyrzeczona umowa przeniesienia własności w formie aktu notarialnego zawarta została w dniu 19 kwietnia 2013 r.,

tj. po terminie określonym w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., czyli po 31 grudnia 2012 r. Zdaniem organu wydatkowanie środków ze sprzedaży nieruchomości na nabycie lokalu mieszkalnego bez zaistnienia faktu jego nabycia na własność w ustawowym terminie nie przesądza o prawie do zwolnienia podatkowego. Istotne jest bowiem zarówno wydatkowanie środków, jak i podpisanie aktu notarialnego przenoszącego własność nie później, niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Nie zgadzając się z treścią wydanej interpretacji wnioskodawczynie wezwała organ do usunięcia naruszenia prawa.

Dyrektor Izby Skarbowej w , działający w imieniu Ministra Finansów, w odpowiedzi z dnia 25 sierpnia 2015 r. znak [...] na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, stwierdził brak podstaw do zmiany ww. indywidualnej interpretacji.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w [...] skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonej interpretacji w całości.

Zaskarżonej interpretacji zarzuciła naruszenie:

- prawa materialnego, tj. art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., poprzez jego niewłaściwą interpretację i przyjęcie, że skarżąca w zaistniałym stanie faktycznym nie może skorzystać z określonego w nim zwolnienia, co spowodowało naruszenie przepisów postępowania, tj. art 120 Ordynacji podatkowej.

W uzasadnieniu skargi, po przedstawieniu dotychczasowego przebiegu postępowania skarżąca wskazała, że do skorzystania ze zwolnienia wystarczy, by wydatek został poniesiony nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości i praw majątkowych,

o których mowa w art. 30e u.p.d.o.f., a jego celem winny być sytuacje określone

w art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f. W zaskarżonej interpretacji organ podatkowy, dokonał wadliwej wykładni art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., błędnie utożsamiając cel wydatku

z jego skutkiem. Z powyższego przepisu nie można jednak wywieść, że dla zastosowania zwolnienia konieczne jest, by w terminie tym nastąpiło również nabycie prawa własności rzeczy lub prawa, o którym mowa w art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f. Ustawodawca wymaga wyłącznie celowości działania podatnika dla spełniania przesłanek warunkujących zastosowanie zwolnienia. Zdaniem skarżącej nie budzi wątpliwości, że przedstawiona we wniosku okoliczność zawarcia umowy przedwstępnej, fakt uiszczenia określonej w niej kwoty jest równoznaczna z poniesieniem wydatków na własne cele mieszkaniowe podatnika. Dodatkowo potwierdzone zostało nabycie nieruchomości poprzez zawarcie umowy w formie aktu notarialnego, które stanowiło jedynie formalne potwierdzenie umowy przedwstępnej. Wobec powyższego fakt,

że przeniesienie prawa własności do lokalu na rzecz skarżącej nastąpiło po upływie terminu, wynikającego z ww. przepisu, nie pozbawia jej prawa do zwolnienia.

Dyrektor Izby Skarbowej w , działający z upoważnienia Ministra finansów w odpowiedzi na skargę wniósł o jej oddalenie podtrzymując w całości swoje stanowisko zawarte w wydanej interpretacji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w [...] z w a ż y ł, co następuje:

Zgodnie z art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) sąd administracyjny sprawuje wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. Kontroli takiej podlegają także pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, stosownie do art. 3 § 2 punkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.), dalej p.p.s.a. Ponadto stosownie do art. 134 § 1 p.p.s.a. sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Rozpoznawana sprawa dotyczy wydania indywidualnej interpretacji podatkowej, zatem zastosowanie

znajduje art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749), dalej o.p., stosownie do którego składający wniosek o wydanie interpretacji podatkowej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego albo zdarzenia prawnego. Wyczerpująco przedstawiony stan faktyczny, to taki, na podstawie którego można w sposób pewny

i nieuzasadniający żadnych przedmiotowych wątpliwości, udzielić informacji w zakresie zastosowania prawa podatkowego w odniesieniu do przedstawionej we wniosku sprawy. W konsekwencji bowiem stan faktyczny przedstawiony we wniosku stanowi jedyną podstawę faktyczną wydanej interpretacji i wyznacza granice w jakich interpretacja będzie mogła wywoływać określone w ustawie skutki. Stan faktyczny zatem strona powinna sformułować w sposób jasny, zaś za wystarczające sformułowanie można uznać, gdy pytający w jasny sposób przedstawi swe wątpliwości. Owo jasne przedstawienie stanu faktycznego ma bardzo istotne znaczenie, gdyż organ interpretacyjny jest związany stanem faktycznym wskazanym przez wnioskodawcę

i udziela odpowiedzi z uwzględnieniem granic przedstawionego stanu faktycznego, którego nie może w żaden sposób zmieniać.

We wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sposób jasny skarżąca przedstawiła zdarzenie przyszłe, w którym wskazała, że dniu 26 marca 2010 r. sprzedała odziedziczony rok wcześniej udział w nieruchomości, uzyskała z tego tytułu przychód w wysokości [...] zł, który pomniejszyła o koszty jego uzyskania w wysokości [...] zł, wykazując dochód [...] zł. Dnia 12 maja

2011 r. wnioskodawczyni wraz z mężem zawarła z deweloperem przedwstępną umowę ustanowienia odrębnej własności lokalu i sprzedaży w formie aktu notarialnego,

w umowie tej termin płatności pierwszej raty w wysokości [...] zł określono na trzy dni od uzyskania przez dewelopera pozwolenia na budowę, termin wybudowania przedmiotu umowy na koniec II kwartału 2012 roku, a termin zawarcia umowy przyrzeczonej na koniec III kwartału 2012 roku. Zawarcie umowy przyrzeczonej nastąpiło jednak 19.04.2013 r.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

– czy zawarcie przez wnioskodawczynię przedwstępnej umowy w formie aktu notarialnego o ustanowienie odrębnej własności lokalu i sprzedaży, na zakup lokalu mieszkalnego o wartości tego udziału wynoszącym co najmniej [...] zł do dnia

31 grudnia 2012 r. oraz wpłacenie kwoty [...]zł na konto zbywcy (dewelopera) do dnia 31 grudnia 2012 r. powoduje zwolnienie wnioskodawczyni z tytułu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a co za tym idzie, czy będzie zwolniona z zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości sprzedanej w dniu 26 marca 2010 r.?

Zdaniem podatniczki, z przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika m.in. okoliczność wydatkowania przychodu

ze zbycia nieruchomości lub praw majątkowych na własne cele mieszkaniowe.

W sytuacji , gdy zawarła ona, w dniu 12 maja 2012 r. przedwstępną umowę zakupu lokalu mieszkalnego, a następnie w dniu 2.06.2011 r. przekazała na poczet zakupu mieszkania kwotę przekraczającą uzyskany przychód, zostały spełnione warunki,

o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ze stanowiskiem tym nie zgodził się organ podatkowy w zaskarżonej interpretacji argumentując, że nabycie własności nieruchomości nastąpiło dopiero w dniu

19. 04.2013 r., a więc po upływie dwóch lat, licząc od końca roku podatkowego,

w którym nastąpiło zbycie nieruchomości. Natomiast sam fakt wydatkowania środków ze sprzedaży tego udziału na nabycie lokalu oraz zawarcie umowy deweloperskiej

w 2012 r. - bez zaistnienia faktu nabycia tego lokalu na własność w ustawowym terminie (2 lat) - nie przesądza jeszcze o prawie do zwolnienia podatkowego.

Przedstawione powyżej stanowisko organu podatkowego nie zasługuje na aprobatę. Wbrew twierdzeniom organu warunkiem uzasadniającym zastosowanie zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest definitywne nabycie własności lokalu.

Należy wskazać, że zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uważa się wydatki określone w art. 12 ust. 25 tej ustawy.

Biorąc pod uwagę treść przytoczonego powyżej art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy

o podatku dochodowym od osób fizycznych w pełni uzasadnione jest stanowisko skarżącej, że wbrew stanowisku organu wydającego zaskarżoną interpretację, przepis ten w żaden sposób nie uzależnia prawa do skorzystania ze zwolnienia podatkowego od dokonania definitywnego nabycia prawa do lokalu mieszkalnego.

W ocenie sądu trafne jest stanowisko skarżącej co do tego, że do skorzystania ze zwolnienia wystarczy, by wydatek został poniesiony nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości

i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a jego celem winny być sytuacje określone w art. 21 ust. 25 tej ustawy.

W zaskarżonej interpretacji organ podatkowy, dokonując wadliwej wykładni art. 21

ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, błędnie utożsamił cel wydatku z jego skutkiem. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 wydatek powinien zostać poniesiony na własne cele mieszkaniowe nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości i praw majątkowych.

Z przepisu tego nie można jednak wywieść, że dla zastosowania zwolnienia konieczne jest, by w terminie tym nastąpiło również definitywne nabycie prawa własności rzeczy lub prawa, o którym mowa w art. 21 ust. 25. Ustawodawca wymaga wyłącznie celowości działania podatnika dla spełnienia przesłanek warunkujących zastosowanie zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie wymaga natomiast, by podatnik nabył określone prawo we wskazanym w tym przepisie terminie. W związku z powyższym nie może budzić wątpliwości, że przedstawiona we wniosku okoliczność zawarcia umowy deweloperskiej i fakt uiszczenia określonej w niej kwoty jest działaniem podatnika równoznacznym

z poniesieniem wydatków na własne cele mieszkaniowe. Jeżeli zatem, jak wynika

z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, skarżąca w okresie 2 lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości wydatkuje na rzecz dewelopera tytułem umowy deweloperskiej środki otrzymane ze sprzedaży otrzymanego w drodze spadku udziału w nieruchomości oraz po wybudowaniu przez dewelopera tego lokalu mieszkalnego na rzecz wnioskodawczyni zostanie na podstawie ustanowiona odrębna własność lokalu mieszkalnego, a prawo własności zostanie przeniesione na skarżącą, zostaną wówczas spełnione przesłanki uzasadniające zastosowanie art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy

o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podkreślenia wymaga fakt, że stosownie do treści umowy przedwstępnej także i przeniesienie prawa własności do lokalu na rzecz skarżącej miało nastąpić przed upływem dwuletniego terminu, wynikającego z tego przepisu. Tym samym w momencie zawierania umowy przedwstępnej wnioskodawczyni mogła być przekonana o możliwości zawarcia umowy ostatecznej przenoszącej własność, także przed upływem tego terminu. Wskazać należy, że okoliczności związane z nieterminowym wykonaniem przedmiotu umowy przedwstępnej

i w konsekwencji z nieterminowym zawarciem umowy przyrzeczonej nie są okolicznościami, na które wnioskodawczyni miałaby jakikolwiek wpływ.

Konkludując, należy stwierdzić, że do zastosowania zwolnienia, o którym mowa

w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych niezbędne jest wydatkowanie przychodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego, o których mowa w art. 30e, na własne cele mieszkaniowe w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie. Przepis ten nie wymaga jednak, by nabycie prawa własności lokalu nastąpiło we wskazanym powyżej terminie.

Za takim celowościowym rozumieniem uprzednio obowiązującej normy określonej w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych opowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 5 sierpnia 2011 roku w sprawie II FSK 384/10 i z 31 maja 2012 roku w sprawie II FSK 2204/10, a także w wyroku dnia 10 stycznia 2013 roku w sprawie II FSK 700/10, gdzie podkreślono, iż ze względu na brak sprecyzowania przez ustawodawcę, czy nowo nabyty lokal mieszkalny ma być własnością podatnika już w okresie dokonywania na niego nakładów, czy też dopiero w chwili dokonywania oceny spełnienia przez podatnika przesłanek zwolnienia, wykładnia tego przepisu powinna być dokonywana z uwzględnieniem dyrektywy wykładni celowościowej i wskazaniem, że zawiera ona normę celu społecznego, jakim jest zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych obywateli. Ponadto w wyroku z dnia 10 stycznia 2013 roku Naczelny Sąd Administracyjny wyraźnie wskazał, iż właśnie wykładnia celowościowa art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest prawidłowa i pozwala na uznanie, że warunki do zastosowania przewidzianego

w tym przepisie zwolnienia podatkowego zostały spełnione także wtedy, gdy przychód ze sprzedaży nieruchomości mieszkaniowej został wydatkowany na wykończenie nowo wybudowanego mieszkania, którego własność podatnik nabył później, ale w terminie dwóch lat od sprzedaży poprzedniego lokalu. Zdaniem Sądu brak jest podstaw do rozróżniania wydatków związanych z wykończeniem lokalu od wydatków na nabycie prawa do lokalu budowanego przez dewelopera.

W ponownie wydanej interpretacji organ winien zatem dokonać wykładni przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w szczególności art. 21 ust. 1 pkt 131 oraz art. 21 ust. 25, z uwzględnieniem sformułowanych powyżej uwag.

Mając na uwadze wyżej przedstawione okoliczności sprawy, Sąd na podstawie art. 146 § 1 oraz art. 200 p.p.s.a., orzekł, jak w sentencji wyroku.