

II FSK 1294/07 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2008-12-11	<i>orzeczenie prawomocne</i>
Data wpływu	2007-08-24	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Anna Znamiec /sprawozdawca/ Bogusław Dauter /przewodniczący/ Jerzy Rypina	
Symbol z opisem	6112 Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania	
Hasła tematyczne	Podatek dochodowy od osób fizycznych	
Sygn. powiązane	I SA/GI 20/04 - Wyrok WSA w Gliwicach z 2005-01-31 I SA/GI 19/04 - Wyrok WSA w Gliwicach z 2005-01-31	
Skarżony organ	Dyrektor Izby Skarbowej	
Treść wyniku	Uchylono zaskarżony wyrok oraz decyzję I i II instancji	
Powołane przepisy	Dz.U. 2002 nr 153 poz 1270 art. 174, art. 176, art. 183 § 1 <i>Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.</i> Dz.U. 1991 nr 80 poz 350 art. 21 § 1 pkt. 1, art. 21 ust. 1 pkt. 32 lit. a, art. 28 ust. 3, <i>Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.</i> Dz.U. 1997 nr 137 poz 926 art. 70 § 1 <i>Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa.</i>	

SENTENCJA

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący: Sędzia NSA Bogusław Dauter, Sędziowie NSA Jerzy Rypina, WSA del. Anna Znamiec (sprawozdawca), Protokolant Katarzyna Pawłowska, po rozpoznaniu w dniu 11 grudnia 2008 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skarg kasacyjnych A. S. i B. S. od wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2005 r. sygn. akt I SA/GI 19/04 oraz z dnia 31 stycznia 2005 r. sygn. akt I SA/GI 20/04 w sprawie ze skarg A. S. i B. S. na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia 30 grudnia 2003 r. nr [...] oraz z dnia 30 grudnia 2003 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych 1) uchyla zaskarżone wyroki, 2) uchyla decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia 30 grudnia 2003 r. nr [...] oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w B. z dnia 29.08.2003 r. nr [...] oraz decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia 30 grudnia 2003 r. nr [...] oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w B. z dnia 29.08.2003 r. nr [...], 3) zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w K. na rzecz A. S. i B. S. solidarnie kwotę 3.800 (trzy tysięcy osiemset) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania w sprawie.

UZASADNIENIE

Wyrokami z dnia 31 stycznia 2005 r., sygn. akt I SA/GL 19/04 oraz sygn. akt I SA/GL 20/04 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach oddalił skargi A. S. oraz B. S. na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia 30 grudnia 2003 r. nr [...] i [...], utrzymujące w mocy decyzje Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w B. z dnia 29 sierpnia 2003 r. nr [...] i [...] w przedmiocie określenia A. S. i B. S. zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu sprzedaży nieruchomości w 1998 r. w kwocie po 19639,40 zł

Rozstrzygnięcia te zapadły w następującym przyjętym przez sąd pierwszej instancji stanie faktycznym: Drugi Urząd Skarbowy w B. w trakcie postępowania dowodowego ustalił, iż podstawą prawną nabycia przez Miasto B. nieruchomości A. i B. S. były uchwały Zarządu Miasta B. nr [...] z dnia 29 maja 1998 r. oraz nr [...] z dnia 8 czerwca 1998 r. Z treści uchwał wynika, iż nieruchomość została nabyta w celu realizacji zadania, określonego w Strategii Rozwoju Gminy B., wprowadzonej uchwałą nr [...] z dnia 5 grudnia 1995 r., jako udostępnienie mieszkań o odpowiednim standardzie, jednakże bez szczegółowego wskazania w jaki sposób i w jakim regionie Gminy B. cel ten ma być zrealizowany. Z odpowiedzi udzielonych przez Urząd Miejski w B. wynika, że w 1998 r. Gmina była zainteresowana wykupieniem nieruchomości A. i B. S. oraz innych nieruchomości przy ulicach D. i C. celem budowy osiedla mieszkaniowego "W.", mającego obejmować tak budownictwo komunalne, jak i inwestycje komercyjne, dobroczynne, małe spółdzielnie mieszkaniowe. Ponieważ do czasu udzielenia odpowiedzi teren ten nie został zagospodarowany, Urząd Miejski powstrzymał się od jednoznacznego stwierdzenia, czy nabywana nieruchomość była przeznaczona pod gminne budownictwo mieszkaniowe. Ponadto Gmina B. nie wywłaszczyła, ani nie nabyła gruntów znajdujących się w bezpośrednim sąsiedztwie działki nabytej od A. i B. S. - co zdaniem organu odwoławczego – byłoby niezbędne do realizacji tak znacznej inwestycji, jak budowa osiedla mieszkaniowego "W.". W dalszych pismach Urząd Miejski stwierdził, iż zgodnie z planem miejscowym teren, na którym położona była działka A. i B. S., jest przeznaczony na cele publiczne, do których należy m. in. budownictwo mieszkaniowe. Tworzenie zasobu nieruchomości gminnych nie jest przypadkowe, choć nie wszystkie planowane inwestycje są realizowane. Z samego faktu zakupu nieruchomości przez gminę nie wynika, iż zakup ten został dokonany w związku z realizacją celu publicznego w rozumieniu ustawy o gospodarce nieruchomościami. Brak było zdaniem organów podatkowych podstaw faktycznych, aby uznać, że zakup nieruchomości A. i B. S. był związany z realizacją takiego celu publicznego. W związku z tym organy podatkowe obu instancji powołując się na treść art. 21 ust. 1 pkt 29 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. jedn. Dz. U. z 1993 r., Nr 90, poz. 460 z późn. zm. w brzmieniu obowiązującym w 1998 r., dalej: u.p.d.o f.) uznały, że wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z tytułu odszkodowania wypłaconego stosownie do przepisów o wywłaszczeniu nieruchomości, gdyż zgodnie z ustaleniami faktycznymi organów podatkowych nieruchomość położona jest na terenie oznaczonym w planie zagospodarowania przestrzennego jako tereny przeznaczone dla zabudowy mieszkaniowej o podwyższonej intensywności, czyli niewolnostojącej. Nie jest to cel publiczny w rozumieniu art. 6 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. Nr 115, poz. 741 z późn. zm., dalej: u.g.n.). z kolei w przepisach ustawy o samorządzie gminnym brak jest określenia, iż w przypadku realizacji wszystkich spraw publicznych o znaczeniu lokalnym, należących do gmin, można stosować wywłaszczenie. Nie ma podstaw, aby uznać sprzedaż nieruchomości pod budownictwo mieszkaniowe za cel publiczny pozwalający na zwolnienie podatkowe, gdyż nie każda realizacja zadań gminy będzie wiązała się z możliwością wywłaszczenia obywateli. Ponadto Dyrektor Izby Skarbowej podniósł, że Gmina B. zakupiła od A. i B. S. działkę [...], pozostawiając jako ich własność sąsiednią działkę [...] o zbliżonej powierzchni. Gdyby zakup pierwszej nieruchomości miał służyć realizacji budowy osiedla mieszkaniowego "W.", jest rzeczą niezrozumiałą, dlaczego gmina zaniechała zakupu drugiej nieruchomości, skoro w miejscu tym miały zostać zbudowane zupełnie nowe budynki mieszkalne i usługowe. Dyrektor Izby Skarbowej w K. stwierdził, zatem, że A. i B. S. nie sprzedali działki na cel uzasadniający jej wywłaszczenie, a w tej sytuacji przychód z tej sprzedaży podlega opodatkowaniu 10 % zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

W skargach na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w K. A. i B. S. zarzucili błędne i dowolne ustalenie stanu faktycznego, naruszenie przepisów prawa materialnego, a w szczególności art. 21 ust. 1 pkt 29 u.p.d.o f. oraz naruszenie art. 70 par. 1, 120, 121, i 194 par. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm., dalej: O.p.).

Uzasadniając podjęte rozstrzygnięcia sąd pierwszej instancji wskazał, że nieuzasadniony jest zarzut błędnego i dowolnego ustalenia stanu faktycznego sprawy. Z akt postępowania podatkowego wynika, że ustalenia faktów zostały poczynione w sposób możliwie kompletny, a spór między stronami sprowadza się do oceny zgromadzonych dowodów, zwłaszcza czy wykupienie w dniu 16 czerwca 1998 r. przez Miasto B. działki [...] o powierzchni 1,6872 ha stanowiącej własność A. i B. S. nastąpiło na cele uzasadniające jej wywłaszczenie. Równocześnie zaś z akt sprawy wynika, że organy wielokrotnie zwracały się zarówno do podatników jak i do Urzędu Miejskiego w B. o przedstawienie dokumentów świadczących o trybie w jakim doszło do wykupu spornej nieruchomości i złożenie w tym zakresie stosownych wyjaśnień. A. i B. S. dokumentów takich nie przedstawili, aż do dnia rozprawy, na której okazano pismo Wydziału Gospodarki Przestrzennej – Referatu Gospodarki Gruntami Urzędu Miejskiego B. z dnia 24 lutego 1998 r. nr [...], adresowane do A. S., w którym zawarto zaproszenie na spotkanie w dniu 12 marca 1998 r. W piśmie podano, że "w związku z opracowaną koncepcją osiedla mieszkaniowego "W." przy ul. D. i C. Miasto B. jest zainteresowane wykupem gruntów objętych tą koncepcją tj. m. in. [...] i [...]. Dokumentów obrazujących wszczęcie i przebieg rokowań poprzedzających zawarcie umowy w dniu 16 czerwca 1998 r. nie przedstawił także Urząd Miejski w B. Dlatego też zdaniem sądu w tym kontekście należy rozważyć, czy pisma wyjaśniające, złożone przez powyższy urząd, mogły stanowić wystarczającą podstawę do uznania przez organy podatkowe, że sprzedaż działki o numerze [...] przez jej właścicieli A. i B. S. na rzecz Miasta B. nastąpiło na cele uzasadniające jej wywłaszczenie.

Powołując się w związku z powyższym na treść art. 21 ust. 1 pkt 29 u.p.d.o f. w jego brzmieniu obowiązującym w 1998 r. oraz na treść ustawy o gospodarce nieruchomościami sąd wskazał, że bezspornie, inwestycja w postaci osiedla mieszkaniowego "W." nie mieści się w żadnej z kategorii celów publicznych, wymienionych w art. 6 pkt 1- 9 u.g.n. Rozważenia zatem wymaga, czy do powyższego zamiaru można odnieść uregulowanie zawarte w art. 6 pkt 10 u.g.n., a więc uznać że realizacja budownictwa mieszkaniowego jest celem publicznym w rozumieniu ustawy o gospodarce nieruchomościami na mocy przepisów odrębnych ustaw. W tym zakresie sąd podzielił stanowisko organów podatkowych, iż art. 6 pkt 10 u.g.n. odnosi się tylko do tych przypadków, gdy przepisy innych ustaw wyraźnie określają, iż dana dziedzina z woli ustawodawcy uznaje się za realizację celu publicznego w rozumieniu ustawy o gospodarce nieruchomościami. W ocenie sądu nie są takimi unormowaniami przepisy ustawy o samorządzie gminnym, na które powołał się urząd miasta w piśmie z dnia 3 stycznia 2001 r. nr [...], któremu to pismu skarżący przypisują zasadnicze znaczenie dowodowe. Powołując się bowiem na art. 7 ustawy z dnia 8 marca 1990 o samorządzie gminnym (t. jedn. Dz. U. z 1996 r., Nr 13, poz. 74 z późn. zm., dalej: u.s.g.) sąd wskazał, że cel na jaki została nabyta przez Miasto B. nieruchomość A. i B. S. nie stanowiły celu publicznego w rozumieniu ustawy o gospodarce nieruchomościami. Dlatego też zdaniem sądu nie zasługuje na uwzględnienie zarzut naruszenia art. 194 par. 1 O.p. Pismo Urzędu Miejskiego w B. z dnia 3 stycznia 2001 r. zawiera jedynie pogląd w tej sprawie, nieznajdujący ani uzasadnienia prawnego ani oparcia w dokumentach, które wskazywałyby na podjęcie przez gminę zamiaru pozyskania spornej nieruchomości w trybie wywłaszczenia, a nie zwykłego wykupu na powiększenie zasobów gruntów gminnych.

Ponadto zdaniem sądu w sferze udokumentowania, twierdzenie o wykupie działki na cel uzasadniający wywłaszczenie nie zostało wykazane. Poczynając od uchwały Zarządu Miasta B. z dnia 29 maja 1998 r., w której jest mowa o nabyciu nieruchomości do zasobów gruntów Gminy B., a jako podstawę prawną uchwały powołano art. 20 pkt 2 i art. 24 ust. 1 pkt 1 u.g.n., poprzez brak udokumentowania rokowań, jako prowadzonych w trybie poprzedzającym wniosek o wywłaszczenie, aż po treść aktu notarialnego, nie ma żadnych dowodów na to, że nieruchomość skarżących podlegałaby wywłaszczeniu, gdyby właściciele nie wyrazili zgody na jej sprzedaż. Zdaniem sądu przepisy regulujące tryb wywłaszczenia nie tylko stawiają wymóg poprzedzenia wszczęcia postępowania wywłaszczeniowego przeprowadzeniem rokowań o nabycie praw w drodze umowy, ale także wymóg odpowiedniego udokumentowania tychże rokowań, skoro do wniosku o wywłaszczenie muszą być dołączone m. in. dokumenty z przebiegu rokowań. Nie sposób nie odnieść wymogu szczegółowej konkretyzacji celu do

realiów niniejszej sprawy, a zwłaszcza – etapu realizacji zamiaru inwestycyjnego osiedla "W." na jakim doszło do zawarcia umowy nabycia nieruchomości skarżących przez Miasto B. Także okazane na rozprawie pismo urzędu miejskiego z dnia 24 lutego 1998 r. wskazuje na zamiar zakupu nieruchomości bez opcji wyłączenia. Zdaniem sądu powyższe ustalenia w sposób jednoznaczny wskazują, że Miasto B. zakupiło nieruchomość A. i B. S. na powiększenie zasobów gruntów gminnych, co jednak nie oznacza realizacji celu publicznego, mogącego stanowić podstawę do wyłączenia.

Odnosząc się do pozostałych zarzutów procesowych tj. naruszenia art. 120 i 121 O.p., sąd nie stwierdził, aby organy podatkowe naruszyły zasadę praworządności i zasadę działania w sposób budzący zaufanie obywateli wobec państwa, zaś w skardze nie sprecyzowano ani na czym naruszenie wymienionych przepisów polegało, ani jaki wpływ miało na wynik sprawy.

Za bezzasadny uznano także zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu sprzedaży nieruchomości, gdyż jak prawidłowo wywiódł organ odwoławczy w odpowiedzi na skargę, do powyższego podatku należnego od skarżących ma zastosowanie art. 28 ust. 3 u.p.d.of., który w brzmieniu obowiązującym w chwili powstania obowiązku podatkowego przewidywał, iż jeżeli nie zostaną spełnione warunki wydatkowania przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości na cele mieszkaniowe podatek jest płatny najpóźniej następnego dnia po upływie terminów określonych w tym przepisie wraz z odsetkami naliczonymi od terminu płatności określonego w ust. 2 do dnia zapłaty w wysokości połowy odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. Skarżący po dokonaniu sprzedaży, złożyli oświadczenie, że uzyskany przychód wydadzą na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a u.p.d.of. w terminie 2 lat. Tym samym, wobec niewydatkowania całej kwoty przychodu na powyższy cel, podatek ryczałtowy od pozostałej kwoty przychodu powinien być zapłacony w terminie wynikającym z ust. 3, a nie z ust. 2 art. 28 u.p.d.of. Termin przedawnienia liczony jest więc w tym przypadku od końca roku kalendarzowego, w którym powyższy termin płatności minął, czyli od końca 2000 r. Oznacza to, że zaskarżone decyzje zostały wydane i doręczone stronom przed upływem terminu przedawnienia.

W skargach kasacyjnych podatnicy zarzucili naruszenie prawa materialnego, a szczególności art. 21 ust. 1 pkt 29 u.p.d.o f. w zw. z art. 112 i 113 ust. 1 u.g.n. i art. 2 ust. 1 i art. 6 ust. 1, art. 7 ust. 1 pkt 2, 3, 7, 12 u.s.g. Zarzucono także naruszenie art. 70 par. 1 i art. 194 par. 1 O.p. W związku z tak przedstawionymi zarzutami wniesiono o uchylenie zaskarżonych wyroków w całości i przekazanie spraw do ponownego rozpoznania lub uchylenie zaskarżonych wyroków i poprzedzających je decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach oraz o zasądzenie kosztów postępowania.

Na rozprawie w dniu 11 grudnia 2008 r. Naczelny Sąd Administracyjny postanowił na podstawie art. 111 par. 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm., dalej P.p.s.a.) połączyć do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy o sygn. akt II FSK 1294/07 oraz II FSK 1295/07 i prowadzić pod sygn. akt II FSK 1294/07, gdyż sprawy A. i B. S. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu sprzedaży nieruchomości mogły być objęte wspólna skargą.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Związanie Naczelnego Sądu Administracyjnego granicami skargi kasacyjnej wynikające z art. 183 par. 1 P.p.s.a. oznacza, iż kierunki i zakres badania legalności zaskarżonego orzeczenia wyznacza strona wnosząca skargę kasacyjną w oparciu o art. 174 P.p.s.a. Stosownie do art. 176 P.p.s.a. skarga kasacyjna powinna w

szczegółności zawierać przytoczenie podstaw kasacyjnych i ich uzasadnienie. Oznacza to, że należy przede wszystkim wskazać konkretny przepis (przepisy) prawa materialnego lub procesowego, który w ocenie wnoszącego tę skargę został naruszony przez sąd administracyjny pierwszej instancji.

Z kolei przepis art. 174 p.p.s.a. dopuszcza dwie podstawy kasacyjne:

- naruszenie prawa materialnego poprzez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie (pkt 1),
- naruszenie przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (pkt 2).

Naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię polega na mylnym rozumieniu treści określonej normy prawnej, natomiast uchybienie prawu materialnemu przez niewłaściwe zastosowanie polega na tzw. błędzie w subsumcji, co wyraża się w tym, że stan faktyczny ustalony w sprawie błędnie uznano za odpowiadający stanowi hipotetycznemu przewidzianemu w normie prawnej albo, że ustalonego stanu faktycznego błędnie nie "podciągnięto" pod hipotezę określonej normy prawnej (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 15 października 2001 r., sygn. akt I CKN 102/99 - niepubl.).

Naruszenie prawa materialnego może stanowić podstawę skargi kasacyjnej, jeżeli pozostaje w bezpośrednim związku z wynikiem sprawy. Wywodzący się z niej zarzut naruszenia konkretnego przepisu może doprowadzić do uwzględnienia skargi kasacyjnej, gdy miało ono wpływ na rozstrzygnięcie, to jest jeśli na skutek błędnej wykładni lub niewłaściwego jego zastosowania zaskarżone orzeczenie nie odpowiada prawu. Podkreślić też należy, że z uwagi na brak zarzutów procesowych w rozpoznawanych skargach kasacyjnych stan faktyczny sprawy przyjęty za podstawę orzekania Sądu I instancji wiąże Naczelny Sąd Administracyjny (por. wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2004 r., sygn. akt FSK 181/04, ONSAiWSA 2004, nr 2, poz. 36).

Naczelny Sąd Administracyjny w pierwszej kolejności rozpoznał zarzut w zakresie przedawnienia zobowiązania podatkowego jako zarzut najdalej idący, mający wpływ na istnienie zobowiązania podatkowego.

Zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych od przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych powstaje z mocy prawa, to jest w sposób przewidziany w art. 21 par. 1 pkt 1 O.p., co potwierdza treść art. 28 ust. 2 u.p.d.o f., zgodnie z którym podatek jest płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania sprzedaży na rachunek urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania podatnika. Podatnik może jednak w tym samym terminie złożyć oświadczenie, że przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości przeznaczy na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a u.p.d.o.f. W przypadku spełnienia przez podatnika warunku wydatkowania przychodu na ustawowo określone cele w ustawowo określonym terminie, przychód ze sprzedaży nieruchomości jest zwolniony od podatku dochodowego od osób fizycznych z mocy prawa. W przeciwnym wypadku na mocy art. 28 ust. 3 u.p.d.o.f podatek jest płatny najpóźniej następnego dnia po upływie dwóch lat licząc od dnia dokonania odpłatnego zbycia wraz z odsetkami za zwłokę liczonymi od terminu płatności. Złożenie oświadczenia w trybie art. 28 ust. 2 u.p.d.o.f. nie powoduje nabycia prawa do zwolnienia podatkowego i nie powoduje zmiany terminu płatności podatku.

Zgodnie z art. 70 par. 1 O.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Wśród przyczyn przerwania lub zawieszenia terminu przedawnienia wskazanych w art. 70 i 70 a O.p. nie wymieniono czasu realizacji przez podatnika warunku uprawniającego do uzyskania zwolnienia podatkowego.

Z ustaleń poczynionych przez sąd pierwszej instancji wynika, że podatnicy dokonali sprzedaży nieruchomości w dniu 16 czerwca 1998 r. i złożyli w dniu 19 czerwca 1998 r. stosowne oświadczenie, iż przychód ze sprzedaży nieruchomości przeznaczą na zakup innej nieruchomości, a zatem na cel określony w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a u.p.d.of. Skoro odpłatne zbycie nieruchomości nastąpiło w dniu 16 czerwca 1998 r. to termin płatności podatku przypadał na dzień 30 czerwca 1998 r., a zatem początek biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego należy liczyć od końca roku kalendarzowego, w którym powstało zobowiązanie podatkowe (upłynął termin płatności podatku). Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego upłynąłby zatem z dniem 31 grudnia 2003 r. Tymczasem decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia 30 grudnia 2003 r. doręczono podatnikom w dniu 2 stycznia 2004 r.

Sąd pierwszej instancji dokonał zatem niewłaściwej interpretacji art. 28 ust. 2 i 3 w zw. z art. 70 par. 1 O. p. twierdząc, iż podnoszony przez podatników zarzut przedawnienia jest bezzasadny, przyjmując na podstawie art. 28 ust. 3 u.p.d.o f. że zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu sprzedaży nieruchomości powstało następnego dnia po upływie terminu określonego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a u.p.d.of.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie orzekającym w niniejszej sprawie podziela pogląd wyrażony w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 czerwca 2003 r., sygn. akt FPS 1/03, iż zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu sprzedaży nieruchomości - powstałe z mocy prawa – przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 par. 1 O.p.), a zatem od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiła sprzedaż nieruchomości lub praw majątkowych, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a -c u.p.d.of. Podobny pogląd wyraził również Minister Finansów w piśmie z dnia 8 września 2005 r. Nr PB2/AD-033-0267-999/05, przyjmując, że 5 – letni okres przedawnienia zobowiązania podatkowego rozpoczyna swój bieg z końcem roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku i jest niezależny od złożenia oświadczenia o przeznaczeniu uzyskanego przychodu na cele warunkujące zwolnienie podatkowe.

Konkludując, termin płatności podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu sprzedaży nieruchomości w ocenie Sądu upływa w 14 dniu od dnia dokonania odpłatnego zbycia. Z końcem roku kalendarzowego, w którym upłynął ten termin, rozpoczyna swój bieg 5 – letni okres przedawnienia zobowiązania podatkowego i jest niezależny od złożenia oświadczenia o przeznaczeniu uzyskanego przychodu na cele warunkujące zwolnienie podatkowe. Odmienny pogląd wyrażony w zaskarżonym wyroku był wynikiem - w ocenie sądu kasacyjnego - błędnej wykładni tego przepisu.

W kontekście uznania za zasadny zarzutu przedawnienia zobowiązania podatkowego bezprzedmiotowe było analizowanie pozostałych zarzutów skargi kasacyjnej.

Brak naruszeń przepisów postępowania, przy naruszeniu jedynie prawa materialnego, pozwalał Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu na uchylenie zaskarżonych orzeczeń i rozpoznanie skarg zgodnie z żądaniem skarżących zawartym w skargach kasacyjnych na podstawie art. 188 P.p.s.a.

Rozpoznając skargi Naczelny Sąd Administracyjny stosownie do odesłania zamieszczonego w art. 193 P.p.s.a. orzeka na podstawie tych przepisów, które miały zastosowanie w postępowaniu przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym. Omówione wyżej naruszenia prawa materialnego - w szczególności art. 28 ust. 2 i 3 u.p.d.of. w zw. z art. 70 par. 1 O.p., które dotyczy nie tylko zaskarżonych wyroków, ale i obu decyzji podatkowych, uzasadnia nie tylko uchylenie zaskarżonych decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w K., ale i poprzedzających je decyzji Drugiego Urzędu Skarbowego w B. (art. 145 par. 1 pkt 1 lit. a w zw. z art. 135 P.p.s.a.).

Uwzględnienie przez Naczelny Sąd Administracyjny, po uchyleniu zaskarżonych wyroków, również skarg zobowiązuje Sąd do rozstrzygnięcia nie tylko o kosztach postępowania kasacyjnego (art. 203 pkt 1 P.p.s.a.), ale i o kosztach postępowania przed sądem pierwszej instancji (art. 200 w zw. z art. 193 P.p.s.a.). O kosztach postępowania orzeczono zatem na podstawie art. 209 w zw. z art. 203 pkt 1 i art. 205 par. 2 i 3 P.p.s.a. oraz art. 200 w zw. z art. 193 P.p.s.a w zw. z par. 18 ust. 1 pkt 1 lit. a i par. 18 ust. 1 pkt lit. a w zw. z par. 6 pkt 5 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. Nr 163, poz. 1348 ze zm.).