

Ministerstwo Finansów

00-916 Warszawa

Świętokrzyska 12

DD2.055.1.2018

BIURO RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH	
WPL.	2018 -03- 23
ZAL. 2	NR

Warszawa, 2018-03-22

RPW/18967/2018 P  
Data:2018-03-23Pan Adam Bodnar Rzecznik Pra  
Obywatelskich

Ministerstwo Finansów przesyła w załączeniu odpowiedź Ministra Finansów na wystąpienie dotyczące "problemu restrykcyjnego stanowiska organów podatkowych w stosunku do tzw. ofiar ulgi meldunkowej."

Załączniki:

1. Odpowiedź Ministra Finansów.(6626400\_4530016).pdf

Dokument nie zawiera podpisu

**Podpis elektroniczny**



Warszawa, dnia 22 marca 2018 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW**

DD2.055.1.2018

Pan  
**Adam Bodnar**  
Rzecznik Praw Obywatelskich

Szanowny Panie Rzeczniku,  
w związku z kolejnym wystąpieniem dotyczącym tzw. ulgi meldunkowej, uprzejmie informuję.

Do dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości nabytych w latach 2007 – 2008, zastosowanie miała tzw. ulga meldunkowa, uregulowana w art. 21 ust. 1 pkt 126 oraz ust. 21 i 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – w brzmieniu obowiązującym w latach 2007-2008, zwana dalej „ustawą PIT”.

Ulga meldunkowa, polegała na zwolnieniu od zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych w przypadku odpłatnego zbycia budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego przy spełnieniu warunków:

- zameldowanie na pobyt stały w zbywanym budynku lub lokalu przez okres co najmniej 12 miesięcy przed datą zbycia,
- złożenie w urzędzie skarbowym oświadczenia, o spełnieniu warunków do zwolnienia,
- złożenie tego oświadczenia w ustawowym terminie.

Przede wszystkim, pragnę jeszcze raz podkreślić, że złożenie oświadczenia, w terminie wymaganym przepisami prawa było warunkiem koniecznym do zastosowania ulgi meldunkowej.

Wynika to wprost z literalnego brzmienia powołanych wyżej przepisów ustawy PIT, a nie interpretacji organów podatkowych. Należy zauważyć, że organy podatkowe obowiązane są działać w granicach prawa. Ustawodawca konstruując to zwolnienie, zapisał szczegółowe warunki, jakie spełnić musi podatnik, by z niego skorzystać, nie pozostawiając organom podatkowym żadnej decyzyjności, uznaniowości w zakresie przyznawania zwolnienia podatnikom.

W okresie obowiązywania ulgi meldunkowej, do Ministerstwa Finansów nie wpływały informacje, że podatnicy mają trudności ze skorzystaniem z ulgi meldunkowej, z uwagi na brak wzoru oświadczenia.

Przepisy obowiązujące w zakresie ulgi meldunkowej nie określały wzoru oświadczenia, gdyż o jego treści wprost stanowiły właściwe przepisy ustawy PIT, tj. podatnik miał złożyć oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 tej ustawy.

Określanie urzędowego wzoru oświadczenia, byłoby daleko idącym formalizmem ze strony państwa. Ponadto, gdyby istniał urzędowy wzór, mogłoby się zdarzyć, że część podatników nie skorzystałaby z ulgi składając oświadczenie w innej formie.

Pozwolę sobie w tym miejscu jeszcze raz odwołać się do orzecznictwa sądów administracyjnych, których zadaniem jest ocena zgodności z prawem decyzji wydawanych m.in. przez organy podatkowe.

Między innymi NSA w wyroku z dnia 25.04.2014 r. Sygn. akt II FSK 1363/12 stwierdził, że: *„Złożenie oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia w terminie wskazanym w art. 21 ust. 21 PDoFizU w związku z art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej, jest warunkiem skorzystania ze zwolnienia. Zwolnienie podatkowe jest instytucją prawa materialnego. Przepisy określające warunki zwolnienia, stanowiące element tej instytucji, także są zatem przepisami prawa materialnego. Charakter prawny tego terminu powoduje, że jego uchybienie wyłącza powstanie skutków materialnoprawnych, co oznacza, że po jego upływie, podatnik nie może skutecznie domagać się ukształtowania stosunku prawnego z uwzględnieniem zwolnienia. W konsekwencji uznać należy, że niedopełnienie obowiązku złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia i to w terminie wynikającym z art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej, powoduje wygaśnięcie, a w efekcie utratę prawa do zwolnienia od podatku.”*

Sąd zauważył również, że *„Ustawodawca, posiada przy tym swobodę w określaniu warunków formalnych skorzystania z ulgi podatkowej. Uprawnienie to wynika wprost z treści art. 217 Konstytucji RP, o czym świadczy użyty w tym przepisie, zwrot: "zasad przyznawania ulg". Ustalenie przez ustawodawcę możliwych do spełnienia przez podatnika warunków formalnych, od których ziszczenia uzależnione jest powstanie lub utrzymanie prawa do ulgi podatkowej, żadną miarą nie może naruszać norm konstytucyjnych.”*

Stanowisko to, potwierdzają także najnowsze orzeczenia NSA, np.: z dnia 4 sierpnia 2017 r. sygn. akt II FSK 1977/15 oraz II FSK 1978/15, z dnia 5 lipca 2017 r. sygn. akt II FSK 1663/15, z dnia 21 czerwca 2017 r. sygn. akt II FSK 1525/15, z dnia 8 czerwca 2017 r. sygn. akt II FSK 1552/15, z dnia 7 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 670/15, z dnia 29 marca 2017 r. sygn. akt II FSK 3431/16.

Między innymi w wyroku z dnia 21 czerwca 2017 r. sygn. akt II FSK 1525/15 Sąd podkreślił, *„[...] że przewidziany w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. termin do złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia od podatku jest terminem prawa materialnego, niepodlegającym przedłużeniu ani przywróceniu przez organ podatkowy. Uchybienie temu terminowi wyłącza całkowicie możliwość skorzystania z prawa do zwolnienia z opodatkowania. Skutkiem uchybienia temu terminowi, w przeciwieństwie do terminów procesowych, nie jest bowiem bezskuteczność danej czynności, lecz brak zaistnienia określonego skutku materialnoprawnego. Tak więc uchybienie temu terminowi, bez względu na przyczyny takiego stanu rzeczy, wyłącza zastosowanie omawianego zwolnienia podatkowego nawet wówczas, gdy podatnik spełnia drugi warunek udzielenia tego zwolnienia, jakim jest dwunastomiesięczny okres zameldowania w lokalu mieszkalnym.”*

W związku z powyższym, nie jest rozważane *„zastosowanie prokonstytucyjnej wykładni przepisów warunkujących przyznanie ulgi meldunkowej, tak aby w jak najszerszym zakresie zapewnić obywatelom ochronę przysługujących im praw.”*

Na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek

(interpretacje ogólne), przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W przypadku interpretacji ogólnej wydawanej na wniosek, wnioskujący – stosownie do art. 14a § 2 Ordynacji podatkowej, powinien zawierać wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych.

Z powyższego wynika, że interpretacje ogólne wydawane są w przypadkach, gdy brzmienie danego przepisu podatkowego budzi wątpliwości, w związku z czym przepis ten jest niejednolicie stosowany.

Przepisy dotyczące tzw. ulgi meldunkowej, jak już wyżej wskazano, nie budziły wątpliwości w zakresie koniczności złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków skorzystania ze zwolnienia.

Literalne brzmienie przepisu art. 21 ust. 21 ustawy PIT wprost wskazuje, że zwolnienie ma zastosowanie wyłącznie do podatników, którzy złożyli stosowne oświadczenie. W praktyce jego stosowania przez organy podatkowe, jak i w orzecznictwie sądowym, nie występowały problemy interpretacyjne.

Podkreślić należy, że w orzecznictwie sądowym, ukształtowała się jednolita linia orzecznicza, zgodnie z którą *„...aby strona mogła ubiegać się o zwolnienie, prócz minimum dwunastomiesięcznego zameldowania na pobyt stały w lokalu, który był przedmiotem sprzedaży, powinna najpóźniej, w terminie określonym w art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f. złożyć oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia.”* (tak: m.in. NSA w wyroku z dnia 19.10.2016 r., sygn.. akt II FSK 1361/16).

Powołane w wystąpieniu orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, również nie negują powyższej tezy. W orzeczeniach tych, dokonano jedynie oceny materiału dowodowego zgromadzonego w konkretnym stanie faktycznym co do złożenia oświadczenia w indywidualnych przypadkach przez skarżących podatników.

Odnosząc się natomiast do kwestii możliwości uznania za skuteczne złożenie przedmiotowego oświadczenia poprzez wskazanie w akcie notarialnym adresu zameldowania, wskazać należy, że postulat ten nie znajduje uzasadnienia.

Przede wszystkim, z aktu notarialnego wynika jedynie fakt zameldowania pod określonym adresem na dzień sporządzenia aktu notarialnego. Przepisy dotyczące tzw. ulgi meldunkowej wymagały natomiast co najmniej 12 miesięcznego okresu zameldowania. Ponadto, wyjaśnić należy, że z ulgi meldunkowej skorzystać mógł także podatnik, który na dzień odpłatnego zbycia nie był już zameldowany w zbywanym budynku, czy lokalu, ale był w nim zameldowany wcześniej, nawet w okresie, gdy nie był jeszcze jego właścicielem.

W wystąpieniu wskazuje się także, *„że w niektórych stanach faktycznych, tj. w przypadku osób, które dokonały zbycia nieruchomości nabytej w drodze spadku lub darowizny na rzecz osoby najbliższej, może powstać wątpliwość co zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.”*

Pragnę wyjaśnić, że kwestia ta nie ma związku ze stosowaniem przepisów dotyczących tzw. ulgi meldunkowej.

Do końca 2006 roku, w ustawie PIT obowiązywało zwolnienie z opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych nabytych w drodze spadku

lub darowizny. Począwszy od 1 stycznia 2007 roku do chwili obecnej, ustawa PIT (za wyjątkiem praw nabytych odnoszących się do przypadków nieruchomości i określonych praw majątkowych nabytych przed 1 stycznia 2007 r.) nie przewiduje już takiego zwolnienia. Okoliczność zmian ustawowych nie może jednak wpływać na interpretację przepisów dotyczących innych zwolnień przedmiotowych przewidzianych w ustawie PIT, w tym tzw. ulgi meldunkowej. Kwestia zasadności oraz zakresu opodatkowania podatkiem PIT przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych, które nabyte zostały w drodze spadku lub darowizny, może być ewentualnie przedmiotem oceny zgodności z Konstytucją RP. Do oceny tej nie są jednak uprawnione organy skarbowe, ani Minister Finansów, a jedynie Trybunał Konstytucyjny.

W tym miejscu pragnę jedynie podkreślić, że przepisy dotyczące ulg i zwolnień podatkowych stanowią wyjątek od zasady powszechności opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji RP. Wyjątki od powszechności opodatkowania, jako wyrazu równości i sprawiedliwości, powinny być ściśle określone przez prawo, a podatnik nie może oczekiwać innych przywilejów podatkowych aniżeli te, jakie można ustalić na podstawie norm prawnych regulujących ulgi i zwolnienia.

Jednocześnie informuję, że Ministerstwo Finansów nie gromadzi danych statystycznych na temat liczby wszczętych postępowań karnych skarbowych wobec „ofiar ulgi meldunkowej”, ani liczby spraw, w których ostatecznie doszło do udzielenia ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego w postaci umorzenia zaległości podatkowej z odsetkami.

Z poważaniem

**Z upoważnienia Ministra Finansów**

**Paweł Gruza**

**Podsekretarz Stanu**

**w Ministerstwie Finansów**

/-podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/