

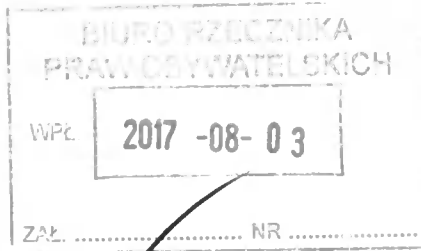


**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW**

Warszawa, dnia 01 sierpnia 2017 r.



DD2.055.1.2017.KOI



Pan
Adam Bodnar
Rzecznik Praw Obywatelskich
Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich
Al. Solidarności 77
00-090 Warszawa

W nawiązaniu do wystąpienia z dnia 18 lipca 2017 r. znak: V.511.253.2017.EG dotyczącego „*sytuacji podatkowej ofiar tzw. ulgi meldunkowej*”, uprzejmie wyjaśniam.

Obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości powstaje, gdy zbycie następuje w okresie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tej nieruchomości.

Od 1 stycznia 2007 r. opodatkowaniu 19% podatkiem dochodowym podlega dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości a kosztami jego uzyskania.

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, tj. do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku, w którym dokonano zbycia.

Pierwotnie, zgodnie z przepisami ustawy obowiązywał 14-dniowy termin do złożenia oświadczenia. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2008 r. w sprawie przedłużenia terminu do złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów uzyskanych z



odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych (Dz. U. Nr 59, poz. 361), wydłużyło ten termin do dnia 30 kwietnia 2008 r. jeżeli przychody uzyskane zostały w 2007 r., i odpowiednio do dnia 30 kwietnia 2009 r. w przypadku przychodów uzyskanych w 2008 r.

Natomiast zgodnie z art. 8 ust. 3 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316) dla nieruchomości i praw majątkowych zbywanych po 31 grudnia 2008 r., terminem złożenia oświadczenia był termin złożenia zeznania rocznego za rok podatkowy, w którym nastąpiło zbycie, tj. do 30 kwietnia roku następnego.

Złożenie oświadczenia, w terminie wymaganym przepisami prawa było warunkiem koniecznym, do zastosowania ulgi meldunkowej. Złożenie oświadczenia po terminie, oznaczało utratę prawa do ulgi. Był to termin materialnoprawny, niepodlegający przywróceniu. Ordynacja podatkowa dopuszcza jedynie możliwość przywrócenia terminów procesowych, na przykład terminu do wniesienia odwołania od decyzji.

W świetle powyższego nie można zgodzić się z twierdzeniem, że złożenie oświadczenia o zameldowaniu jest wyłącznie warunkiem „formalnym” skorzystania z ulgi meldunkowej, niejako mniej istotnym od spełnienia warunku zameldowania w zbywanym lokalu. Z wykładni językowej przytoczonych przepisów wynika, że wyłącznie kumulatywne spełnienie obydwu warunków daje prawo do skorzystania z ulgi meldunkowej.

Skoro ustawa wprost stanowi, że warunkiem skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. jest złożenie wymaganego prawem oświadczenia, należy przyjąć, że niezłożenie takiego oświadczenia wyłącza możliwość powstania uprawnienia podatnika do zwolnienia podatkowego i to niezależnie od przyczyn, z powodu których oświadczenie to nie zostało złożone (wyrok NSA z 8 czerwca 2017 r., sygn. akt II FSK 1552/15).

W cytowanym wyroku Sąd zauważył również, 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 orzecznictwie wskazuje się również, że „tzw. ulga meldunkowa przewidziana w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. stanowi wyłom od zasady równości i powszechności opodatkowania, zgodnie z którą wszystkie podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej powinny być tak samo traktowane przez prawo podatkowe (vide wyrok NSA z 8 września 2016 r., sygn. akt II FSK 2012/14). Skoro przepisy dotyczące ulg i zwolnień podatkowych stanowią wyjątek od zasady powszechności opodatkowania wynikającej z art. 84 Konstytucji RP, to wyjątki od tej zasady, 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. Ustawodawca posiada przy tym swobodę w określaniu warunków formalnych skorzystania z ulgi podatkowej. Uprawnienie to wynika wprost z art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także

zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Ustalenie przez ustawodawcę możliwych do spełnienia przez podatnika warunków formalnych, od których ziszczenia uzależnione jest powstanie lub utrzymanie prawa do ulgi podatkowej, nie narusza zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Powstanie prawa do ulgi podatkowej zostało powiązane ze ściśle określonymi warunkami formalnymi wynikającymi zarówno z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., jak i art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w związku z art. 8 ust. 3 ustawy nowelizującej. Jedynie ich łączne spełnienie warunkuje prawo do skorzystania przez podatnika z ulgi podatkowej” (wyroki NSA z dnia 25 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1027/15 i II FSK 1028/15).

Z przytoczonych orzeczeń wynika, że przepisy dotyczące ulgi meldunkowej w zakresie obowiązku złożenia oświadczenia nie wywołują rozbieżności interpretacyjnych, co potwierdzają inne wyroki NSA (np. wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 670/15, wyrok NSA z dnia 29 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 3431/16).

W przedstawioną powyżej linię orzeczniczą wpisuje się również opisane w wystąpieniu orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Orzekający w tej sprawie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (wyrok z dnia 04.02.2015 r. sygn. akt I SA/Lu 978/14, na który skargę oddalił NSA – wyrok z dnia 05.07.2017 r. Sygn. akt II FSK 1663/15), stwierdził, że argumentacji Skarżącej, „[...] że takim oświadczeniem był akt notarialny z dnia 6 października 2011r. (Rep. A nr [...]), którym dokonała odpłatnego zbycia spółdzielczego własnościowego prawa do przedmiotowego lokalu mieszkalnego nie można podzielić.” Stwierdził ponadto, że „Jakkolwiek skarżąca słusznie zauważyła, że przepisy u.p.d.f. nie przewidują dla omawianego oświadczenia szczególnej formy, to jednak mając na uwadze obowiązującą w postępowaniu podatkowym zasadę pisemności (art. 126 Ordynacji podatkowej), należy uznać, że oświadczenie, o którym mowa w art. 21 ust. 21 u.p.d.f. powinno być złożone na piśmie bądź ustnie do protokołu i zawierać treść opisaną w tym przepisie, a więc, że składający oświadczenie spełnia warunki do zwolnienia wymienione w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.f. W myśl art. 168 § 1 Ordynacji podatkowej, podania (żądania, wyjaśnienia, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wnioski) mogą być wnoszone pisemnie lub ustnie do protokołu, a także za pomocą środków komunikacji elektronicznej (...). Podanie wniesione pisemnie albo ustnie do protokołu powinno być podpisane przez wnoszącego, a protokół ponadto przez pracownika, który go sporządził (§ 3). Istotne jest wreszcie i to, że oświadczenie, o którym mowa powinno być złożone w ustawowym terminie.”

Pragnę też podkreślić, że poszukiwanie rozwiązań specjalnego traktowania podatników, którzy nie spełnili ustawowego warunku do skorzystania z ulgi meldunkowej, byłoby niesprawiedliwe z punktu widzenia innych podatników podatku dochodowego osób fizycznych, którzy zbywali nieruchomości i zapłacili już podatek.

Rozwiązanie to mogłoby budzić poważny sprzeciw innych grup podatników, którzy nie dopełnili określonych czynności i w związku z tym ponieśli negatywne konsekwencje podatkowe. Takie działanie mogłoby doprowadzić do domagania się wprowadzenia analogicznych rozwiązań, które de facto niwelowałyby skutki zaniechania przez podatników określonych ustawowo czynności.

Wyjaśnić należy, że w systemie podatkowym funkcjonuje wiele ulg i zwolnień, których zastosowanie możliwe jest pod warunkiem dopełnienia przez podatnika określonych ustawowo formalności.

Przykładem jest ustawa o podatku od spadków i darowizn. Ustawa ta zwalnia od podatku od spadków i darowizn najbliższą rodzinę, ale warunkiem zwolnienia jest zgłoszenie nabycia

własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego.

Zatem, wprowadzenie rozwiązań prawnych skierowanych tylko do części podatników, którzy nie złożyli w ustawowym terminie wymaganego oświadczenia mogłoby być impulsem np. dla podatników podatku od spadków i darowizn, do żądania wprowadzenia analogicznych rozwiązań, w przypadkach niezłożenia zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, w określonym w ustawie terminie.

Bez względu na przyczyny uchybienia terminu do złożenia oświadczenia – czy jest ona następstwem braku po stronie podatnika należytej staranności w prowadzeniu własnych spraw, czy też jest konsekwencją zdarzeń od niego niezależnych – nie znajduje się uzasadnienia do ukształtowania sytuacji podatnika uwzględniającej zwolnienie.

Dodatkowo chciałbym wspomnieć, że resort finansów prowadził i prowadzi szeroką akcję edukacyjną w zakresie zasad opodatkowania dochodów podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w tym również ze zbycia nieruchomości, polegającą m.in. na opracowywaniu broszur.

Ministerstwo Finansów, począwszy od 2009 roku publikuje broszurę informacyjną dotyczącą opodatkowania dochodów ze zbycia nieruchomości, w tym stosowania ulgi meldunkowej, której wersja drukowana dostępna była i jest w organach podatkowych.

Z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów

**Paweł Gruza
Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów**



MINISTERSTWO FINANS
Departament Podatków Dochodów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

BIURO RZECZNIKA
PRAW OBYWATELSKICH

WPE. 2017 -08- 03

ZAL. NR

JD2.055.1.2017.KOI



495376 2017-08-02 50

Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich
Al. Solidarności 77
00-090 Warszawa

425547