



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa, 18 lipca 2017 r.

Adam Bodnar

V.511.253.2017.EG

Pan
Mateusz Morawiecki
Wiceprezes Rady Ministrów
Minister Rozwoju i Finansów

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

W związku z licznymi skargami obywatelskimi napływającymi do mojego Biura, uprzejmie pragnę zwrócić uwagę Pana Premiera na **sytuację podatkową tzw. ofiar ulgi meldunkowej**.

Problem dotyczy osób, które nabyły nieruchomość w latach 2007-2008, następnie ją sprzedały przed upływem 5-ciu lat od daty nabycia i nie dopełniły warunku formalnego w postaci złożenia oświadczenia o zameldowaniu w lokalu przez okres co najmniej 12 miesięcy. Obecnie w takich przypadkach organy kwestionują prawo do zwolnienia i domagają się od obywateli uiszczenia zaległego podatku. Postępowania podatkowe wszczynane są tuż przed upływem terminu przedawnienia, co oznacza dodatkowo konieczność zapłaty narosłych odsetek.

W tym kontekście wyjaśnić należy, że obowiązujące od dnia 1 stycznia 2007 r. regulacje przewidywały możliwość skorzystania z ulgi meldunkowej. Art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14 poz. 176, z późn. zm.) stanowił, że wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z odpłatnego zbycia: budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie – jeżeli podatnik był zameldowany w budynku lub lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia.

Zwolnienie miało zastosowanie do przychodów podatnika, który w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego, złoży oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika (ust. 21). Termin ten został przedłużony na mocy rozporządzenia 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) do czasu złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym uzyskano dochody z tego tytułu.

Z dniem 1 stycznia 2009 r. ustawodawca postanowił wyeliminować z obrotu prawnego ww. zwolnienie. W uzasadnieniu do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (nr druku 1075) wprost wskazano, że mechanizm ulgi meldunkowej nie działa prawidłowo i w tej sytuacji konieczna jest nowelizacja.

W praktyce regulacje dotyczące ulgi meldunkowej wywołały szereg wątpliwości interpretacyjnych, zarówno wśród podatników, jak i organów podatkowych. Najwięcej kontrowersji wzbudziła kwestia **złożenia oświadczenia potwierdzającego okoliczność zameldowania w lokalu przez okres co najmniej 12 miesięcy.**

Przede wszystkim podkreślić należy, że przepisy w tym zakresie były nieprecyzyjne. Nie przewidywały bowiem wzoru, czy też formularza takiego oświadczenia, które byłyby ogólnie dostępne dla podatników w placówkach urzędów skarbowych. W wielu przypadkach obywatele nie wiedzieli o tym obowiązku, niejednokrotnie byli wprowadzani w błąd przez notariuszy, a także pracowników urzędów skarbowych, którzy zapewniali ich o braku konieczności przedstawienia takiego oświadczenia. Zdarzały się również przypadki zagubienia w urzędach złożonego przez obywatela dokumentu.

Także wszelkie próby podatników zmierzające do przywrócenia terminu do złożenia wymaganego oświadczenia okazały się nieskuteczne. Termin ten ma bowiem charakter materialnoprawny, a nie procesowy. Oznacza to, że jego uchybienie wyłącza powstanie skutków materialnoprawnych, a tym samym w efekcie powoduje bezwzględną utratę prawa do zwolnienia od podatku – por. np. wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2014 r. (sygn. akt II FSK 1363/12).

Ze skarg napływających do mojego Biura wynika, że większość postępowań, w których organy kwestionują prawo do ulgi meldunkowej z powodu niezłożenia oświadczenia, kończy się dla obywateli niekorzystnym rozstrzygnięciem. Podobnie

jest w postępowaniach o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego powstałego na skutek zakwestionowania ulgi meldunkowej. Organy regularnie odmawiają umorzenia zaległości podatkowej z odsetkami, nawet jeżeli stwierdzą wystąpienie przesłanki ważnego interesu podatnika i interesu publicznego.

Z punktu widzenia organu stojącego na straży konstytucyjnych praw i wolności obywatelskich, istotne wątpliwości wzbudza stanowisko, zgodnie z którym **z przyczyn wyłącznie formalnych (brak terminowego złożenia oświadczenia) obywatele utracili prawo do skorzystania z ulgi meldunkowej, pomimo tego, że w rzeczywistości byli zameldowani w danym lokalu przez wymagany przez ustawę czas (często przez wiele lat).**

W tym kontekście istotne jest to, że sam fakt zameldowania w danym w budynku lub lokalu na pobyt stały jest okolicznością, która może być w każdym czasie zweryfikowana na podstawie dokumentu urzędowego, wystawianego przez organ gminy lub miasta. Dodatkowo wskazać należy, że także organ podatkowy może we własnym zakresie pozyskać dane z rejestru PESEL, obejmujące adres i datę zameldowania na pobyt stały a także datę wymeldowania z pobytu stałego.

Nie można również pominąć faktu, że regulacje dotyczące opodatkowania zbycia nieruchomości na przełomie lat 2006-2009 r. ulegały istotnym i bardzo częstym zmianom. Do końca 2006 r. opodatkowaniu podlegał przychód ze sprzedaży nieruchomości, który mógł być zwolniony, jeżeli wydatkowano go na wskazane w ustawie cele mieszkaniowe¹. W tym stanie prawnym należało również złożyć oświadczenie, niemniej jednak nie miało ono charakteru decydującego. Następnie w latach 2007-2008 podatek ustalany był już od dochodu. Wówczas obowiązywała omawiana ulga meldunkowa². Od 2009 r. przepisy ponownie uległy zmianie w ten sposób, że przewidują zwolnienie z podatku, pod warunkiem wydatkowania pieniędzy uzyskanych ze sprzedaży na własne cele mieszkaniowe w okresie 2 lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie³.

Co istotne, w przypadku oceny skutków podatkowych zbycia nieruchomości decydujące znaczenie ma data nabycia tej nieruchomości. Pozwala ona na ustalenie, z jakich ulg i zwolnień podatnik może skorzystać w związku ze sprzedażą. Nie ulega więc wątpliwości, że wskazane zmiany stanu prawnego i jednoczesne obowiązywanie trzech różnych regulacji uzależnionych od daty nabycia zbywanej nieruchomości mogły wywołać

¹ Art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a i e, art. 28 ust. 1-2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.

² Art. 21 ust. 1 pkt 126 w zw. z ust. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2008 r.

³ Art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym obecnie.

wątpliwości, co do ich prawidłowego stosowania wśród podatników, dokonujących transakcji w ramach obrotu nieprofesjonalnego.

W mojej ocenie **ulgi podatkowe nie powinny stawać się swoistą pułapką dla obywatela**. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdy mamy do czynienia z **systemem ulg, mających na celu wsparcie obywateli w realizacji potrzeb mieszkaniowych**. Wprowadzenie bowiem ulg podatkowych w tym obszarze stanowi jedną z form realizacji postanowień art. 75 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym władze publiczne prowadzą politykę sprzyjającą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli.

Jednocześnie pragnę podkreślić, że z najnowszych doniesień prasowych wynika, że sądy administracyjne dostrzegają aspekt słusznościowy w sprawach tzw. ofiar ulgi meldunkowej i w konsekwencji rozszerzają katalog sytuacji, w których możliwe jest skuteczne powołanie się na to zwolnienie. Przykładowo, NSA uznał, że podatnik mógł złożyć wymagane oświadczenie w ramach zeznania PIT-39 – por. wyrok z dnia 28 czerwca 2017 r. (sygn. akt II FSK 1627-29/15)⁴. W innym orzeczeniu NSA uznał, że gdyby w akcie notarialnym była wzmianka, że podatnik był zameldowany w mieszkaniu na pobyt stały nie krócej niż 12 miesięcy, można by uznać, że zastępuje ono oświadczenie – por. wyrok z dnia 5 lipca 2017 r. (sygn. akt II FSK 1663/15)⁵.

Mając na uwadze powyższe, stosownie do treści art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2017 r. poz. 958), zwracam się z prośbą o zajęcie stanowiska wobec poruszonego przeze mnie problemu, w szczególności proszę o wskazanie, czy w ocenie Pana Premiera istnieje możliwość, po pierwsze, weryfikacji dotychczas bardzo restrykcyjnego stanowiska organów w sprawie wymogu złożenia oświadczenia potwierdzającego okoliczność zameldowania w lokalu przez okres co najmniej 12 miesięcy, po drugie, podjęcia przez resort innych działań, zmierzających do wzmocnienia sytuacji podatkowej tzw. ofiar ulgi meldunkowej.

[Adam Bodnar]

⁴ Artykuł z dnia 30 czerwca 2017 r. opublikowany w Rzeczypospolitej „NSA o uldze mieszkaniowej kwestionowanej przez urząd skarbowy: Oświadczenie mogło być złożone na druku zeznania PIT”.

⁵ Artykuł z dnia 6 lipca 2017 r. opublikowany w Rzeczypospolitej „Ulga meldunkowa - wyrok NSA w sprawie oświadczenia”.