



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW

Warszawa, dnia 04 października 2017 r.

DD2.056.2.2017.KOI

Pan

reprezentujący grupę 92 osób

ul.

Odpowiadając na wniesiony przez Pana w imieniu i z upoważnienia grupy 92 osób „wniosek o zmianę interpretacji przepisów dotyczących złożenia w urzędzie skarbowym oświadczenia, że zbywający przed upływem 5-ciu lat nieruchomości, którą nabył w latach 2007-2008 spełnia warunki do skorzystania z tzw. ulgi meldunkowej”, który na podstawie art. 3 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. z 2017 r. poz. 1123) został zakwalifikowany jako petycja, Minister Rozwoju i Finansów uprzejmie informuje.

Przedmiotowy wniosek zawiera postulat:

1. zmiany interpretacji przepisów dotyczących złożenia w urzędzie skarbowym oświadczenia, że zbywający przed upływem 5-ciu lat nieruchomości, którą nabył w latach 2007-2008 spełnia warunki do skorzystania z tzw. ulgi meldunkowej”, lub
2. wydania przez Ministra właściwego ds. Finansów w trybie art. 22 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613) zwolnienia z opodatkowania w drodze rozporządzenia, na mocy którego zaniechane zostałyby w całości pobranie podatków, co do których organy podatkowe określiły zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu niezłożenia oświadczenia o skorzystaniu z tzw. ulgi meldunkowej do zbytych nieruchomości, które zostały przez tych podatników nabyte w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., pomimo, że osoby te były zameldowane na zbywanej nieruchomości przez okres dwunastu miesięcy przed datą zbycia.

Odnosząc się do powyższego wyjaśniam, że 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.

Złożenie oświadczenia w określonym terminie jako warunek nabycia prawa do ulgi meldunkowej było przedmiotem oceny sądów administracyjnych.

Między innymi NSA w wyroku z dnia 25.04.2014 r. Sygn. akt II FSK 1363/12 stwierdził: „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.”

Ostatnim rokiem, w którym podatnicy mogli skorzystać z ulgi meldunkowej był rok 2013. Aby skorzystać z ulgi meldunkowej, podatnicy, którzy zbyli nieruchomość w 2013 r. powinni złożyć oświadczenie najpóźniej do dnia 30 kwietnia 2014 roku.

Podatnicy, którzy zbyli nieruchomości w 2014 roku, nabyte w latach 2007-2008, z uwagi na upływ 5 letniego okresu, nie mieli już obowiązku rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych.

Jak zaznaczono na wstępie, termin do złożenia oświadczenia pierwotnie wynosił 14 dni. Z uwagi na opinie podatników, że jest on za krótki dokonano jego zmiany, tj. przedłużono do terminu złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym nastąpiło zbycie nieruchomości mieszkalnej (30 kwietnia roku następnego). Po zmianie, okres na złożenie oświadczenia mógł wynosić od 4 do 16 miesięcy, w zależności od daty zbycia nieruchomości mieszkalnej.

Należy też podkreślić, że przyjęcie propozycji 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.

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.

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.

Dodatkowo należy 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 publikowaniu broszur.

Ministerstwo Finansów, poczynając 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.

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.

Zgodnie z art. 21 ust. 21 ustawy PIT – w pierwotnym brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. - zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 126, ma 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.

Literalne brzmienie cytowanego przepisu, 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).

Mając na uwadze powyższe, postulat wydania interpretacji ogólnej, z której wynikałoby, że niezłożenie oświadczenia o zameldowaniu w lokalu nie powodowałoby utraty prawa do skorzystania z ulgi meldunkowej, nie może być rozpatrzony pozytywnie.

Nie znajduje również uzasadnienia postulat wydania przez Ministra Rozwoju i Finansów rozporządzenia na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Stosownie do przepisu art. 22 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników zaniechać w całości lub w części poboru podatków, określając rodzaj podatku, okres, w którym następuje zaniechanie, i grupy podatników, których dotyczy zaniechanie.

Przysługujące Ministrowi Rozwoju i Finansów na mocy komentowanego artykułu uprawnienie do zaniechania poboru podatków, w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników, może być realizowane wyłącznie w formie rozporządzenia, które musi spełniać wymogi powszechnie obowiązującego aktu prawnego.

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie zaniechania poboru podatku powinno być adresowane do potencjalnie nieograniczonego kręgu podmiotów, spełniających określone w rozporządzeniu kryteria zaniechania poboru podatku. Rozporządzenie nie może być adresowane do konkretnego podmiotu, lecz określać kryteria, uprawniające każdy podmiot, który znajdzie się w określonym w rozporządzeniu stanie faktycznym i prawnym, do skorzystania z przepisów rozporządzenia. Rozporządzenie powinno zatem być adresowane do potencjalnie nieograniczonego kręgu podmiotów, znajdujących się analogicznej sytuacji.

Zaniechanie poboru może dotyczyć wyłącznie podatków, których termin płatności jeszcze nie upłynął. Instytucja ta nie może być stosowana w odniesieniu do zobowiązań podatkowych, które stały się wymagalnymi. Nie jest zatem możliwe zaniechanie poboru zaległości podatkowych w drodze rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów wydanego na podstawie art. 22 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Należy również wspomnieć o możliwości zastosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przewidzianych w art. 67a Ordynacji podatkowej.

Organ podatkowy, w indywidualnych przypadkach podatników, ze względu na ich ważny interes lub interes publiczny, może w drodze decyzji:

- odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę;
- umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

Z up. Ministra Rozwoju i Finansów
Maciej Żukowski

Dyrektor
Departamentu Podatków Dochodowych
w Ministerstwie Finansów

