



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa,

Adam Bodnar

V.511.429.2016.

Naczelnny Sąd Administracyjny  
Izba Finansowa  
ul. Gabriela Piotra Boduena 3/5  
00-011 Warszawa

Skarżący kasacyjnie:

1.  
ul.

zastępowany przez:

2. Dyrektor Izby Administracji  
Skarbowej

sygn. akt !

### Pismo procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 8 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369, z późn. zm. – dalej: „ppsa”) w związku z art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2017 r. poz. 958) niniejszym zgłaszam udział w postępowaniu toczącym się przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (dalej: „NSA”) ze skarg kasacyjnych (dalej: „Skarżący”) oraz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (dalej: „DIAS”) ; od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: „WSA”) w ; (sygn. akt ) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za r. z tytułu zbycia nieruchomości i jednocześnie

wnosze o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA

Jednocześnie popieram wniosek Skarżącego o rozpoznanie sprawy na rozprawie.

## UZASADNIENIE

### 1. Stan faktyczny

W Skarżący uzyskał spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego nr , o powierzchni użytkowej m<sup>2</sup>, położonego na piętrze przy ul. w . Aktem notarialnym z dnia r., repertorium A – nr sporządzonym przez notariusza , Skarżący nabył odrębną własność ww. lokalu (dalej: „Akt notarialny przekształcenia lokatorskiego prawa do lokalu przy ul. w prawo własności”).

Następnie w r., ze względu na pogarszający się stan zdrowia (niepełnosprawność ruchoma, uniemożliwiająca wchodzenie na piętro), Skarżący postanowił sprzedać mieszkanie, w którym był zameldowany przez lata. Do sprzedaży doszło na podstawie aktu notarialnego z dnia r. zawartego przed notariuszem , repertorium A – nr (dalej: „Akt notarialny zbycia lokalu przy ul. ”).

W dniu , a zatem w ciągu tygodnia od daty dokonania sprzedaży mieszkania przy ul. , Skarżący zawarł przedwstępną umowę nabycia lokalu mieszkalnego nr , o powierzchni użytkowej m<sup>2</sup>, usytuowanego na parterze przy ul. w Lublinie. W dalszej kolejności doszło do zawarcia aktu notarialnego z dnia r., repertorium A – nr przed notariuszem , na mocy którego ustanowiono odrębną własność ww. lokalu oraz sprzedano przedmiotowy lokal na rzecz Skarżącego (dalej: „Akt notarialny nabycia lokalu przy ul. ”).

Postanowieniem z dnia r. (nr ) Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w skutecznie wszczął z urzędu postępowanie podatkowe w sprawie określenia Skarżącemu wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia w r. lokalu mieszkalnego przy ul. : (doręczenie nastąpiło z uwzględnieniem ustanowionego pełnomocnika).

Decyzją z dnia ..... r. (nr .....), określono Skarżącemu zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwocie ..... zł. W uzasadnieniu do wydanego rozstrzygnięcia organ in.in. uznał, że Skarżący nie spełnił warunku uprawniającego do skorzystania z tzw. ulgi meldunkowej, ponieważ nie doszło do złożenia oświadczenia o zameldowaniu w lokalu przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia. Zdaniem organu, nie można potraktować wskazania przez podatnika adresu zamieszkania w akcie notarialnym na równi z oświadczeniem o zamiarze skorzystania z ulgi meldunkowej.

W wyniku rozpoznania odwołania, w dniu ..... r. Dyrektor Izby Skarbowej (dalej jako: „DIAS”) w ..... wydał decyzję (nr .....), na mocy której uchylił w całości decyzję organu pierwszej instancji i określił Skarżącemu wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości w kwocie ..... zł. Organ stwierdził, że Skarżący nie złożył oświadczenia o spełnieniu warunków do zastosowania ulgi meldunkowej w terminie złożenia zeznania podatkowego za rok podatkowy, w którym uzyskał dochód z tego tytułu. Zdaniem DIAS w ....., uchybienie temu terminowi wyłącza zastosowanie spornego zwolnienia podatkowego nawet wówczas, gdy podatnik spełnia drugi warunek udzielenia tego zwolnienia, jakim jest 12-miesięczny okres zameldowania w lokalu mieszkalnym. Organ stwierdził, że najpierw podatnik powinien spełnić pierwszy warunek w postaci złożenia oświadczenia z zachowaniem terminu, by w ogóle możliwa była analiza spełnienia drugiego warunku, jakim jest co najmniej 12-miesięczne zameldowanie. Jednocześnie DIAS ..... wskazał, że na podstawie aktów notarialnych nie można przyjąć, że Skarżący skutecznie złożył oświadczenie o prawie do korzystania z ulgi meldunkowej.

Od decyzji organu drugiej instancji Skarżący wywiódł skargę, w której w szczególności zarzucił naruszenie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a, art. 21 ust. 1 pkt 126 i ust. 21 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. – dalej: „ustawa o PIT”), a więc w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2008 r., poprzez błędne uznanie, że w sprawie Skarżącego nie doszło do spełnienia warunków uprawniających do skorzystania z ulgi meldunkowej.

WSA ..... wyrokiem z dnia ..... r. (sygn. akt ..... ) uchylił zaskarżoną decyzję DIAS ..... zasądzając od organu na rzecz Skarżącego zwrot kosztów postępowaniu. W uzasadnieniu do ww. rozstrzygnięcia sąd uznał, że skarga zasługiwała na uwzględnienie, co nie oznacza jednak, że jej wszystkie zarzuty okazały się trafne. W ocenie WSA ....., organy podatkowe słusznie przyjęły, że na podstawie treści aktów notarialnych nie można przyjąć, iż podatnik we właściwym terminie złożył

oświadczenie o spełnieniu warunku zameldowania w zbywanym lokalu przez co najmniej 12-miesiący przed datą zbycia. Sąd przyznał, że oświadczenie o zameldowaniu mogło być złożone w dowolnej formie, niemniej jednak stwierdził, iż wskazanie w treści aktu notarialnego miejsca zamieszkania na podstawie dowodu osobistego nie może być uznane za zrealizowanie warunku złożenia oświadczenia.

Przyczyną, dla której WSA                      uchylił zaskarżoną decyzję DIAS                      było błędne ustalenie przez organ kosztów nabycia lokalu w odniesieniu do wydatków poniesionych na poczet wkładu mieszkaniowego w                      r. Sąd stanął na stanowisku, że przyjęta przez organ kwota                      zł nie jest w jakimkolwiek stopniu kwotą realną, oddającą ciężar ekonomiczny, który poniósł Skarżący w związku z uzyskaniem prawa do lokalu. WSA                      zwrócił uwagę, że spółdzielnie mieszkaniowe zobligowane były do dokonania waloryzacji wkładów mieszkaniowych i budowlanych w terminie do dnia                      r. Tak określoną wysokość wkładu mieszkaniowego spółdzielnie miały obowiązek wprowadzić do ksiąg rachunkowych, z powiadomieniem członków. Zdaniem sądu, w stanie faktycznym rozpoznawanej sprawy, ta właśnie wysokość wkładu mieszkaniowego określa koszty uzyskania przychodu.

Od ww. wyroku sądu pierwszej instancji wpłynęły dwie skargi kasacyjne. Organ zaskarżył wyrok w całości, zarzucając WSA                      błędne przyjęcie, że w omawianej sprawie prawidłowa wysokość wkładu mieszkaniowego zaliczanego do kosztów uzyskania przychodów powinna zostać ustalona na podstawie art. 11 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. o zmianie ustawy – Prawo spółdzielcze oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U Nr 90 poz. 419), a więc po dokonaniu waloryzacji.

Natomiast Skarżący wniósł skargę kasacyjną od wyroku WSA                      , m.in. wskazując na okoliczność, że doszło do wadliwego uznania, że zbycie przez Skarżącego nieruchomości podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ze względu na to, że nie doszło do spełnienia warunków do zastosowania ulgi meldunkowej.

## **2. Uzasadnienie prawne**

Rzecznik Praw Obywatelskich, dostrzegając w wyroku WSA                      naruszenie prawa, skutkujące negatywnie w sferze praw i wolności obywatelskich Skarżącego, a także mając na uwadze okoliczność, że problemy dotyczące instytucji tzw. ulgi meldunkowej znajdują się od dłuższego czasu w centrum zainteresowania Rzecznika w aspekcie generalnym, postanowił na podstawie art. 8 § 1 ppsa przystąpić do niniejszego

postępowania. Zdaniem Rzecznika, zaskarżony wyrok WSA ..... powinien zostać wyeliminowany z obrotu prawnego, z następujących powodów.

### 2.1 Oświadczenie w sprawie ulgi meldunkowej

Po pierwsze, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, zarówno organ podatkowy, jak i WSA ..... błędnie przyjęły, że w sprawie Skarżącego akty notarialne, które zostały przekazane właściwemu organowi podatkowemu, a mianowicie

....., nie mogły zastąpić oświadczenia potwierdzającego spełnienie warunków do skorzystania z ulgi meldunkowej, co w konsekwencji skutkowało wadliwym niezastosowaniem art. 21 ust. 1 pkt 126, art. 21 ust. 21 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2008 r. w zw. 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. z 2008 r. Nr 209 poz. 1316, z późn. zm. – dalej: „Ustawa zmieniająca”).

Art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2008 r. 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 to 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).**

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), zmieniono dotychczasowy 14-dniowy termin do złożenia oświadczenia w odniesieniu do przychodów uzyskanych odpowiednio w 2008 i 2009 r., wydłużając go do 30 kwietnia 2008 r. oraz 30 kwietnia 2009 r.

Natomiast na podstawie art. 8 ust. 3 Ustawy zmieniającej ustalono **nowy termin do składania oświadczenia o spełnieniu warunków do ulgi meldunkowej, analogiczny do terminu złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym uzyskano dochody z tego tytułu.**

W niniejszej sprawie poza sporem jest okoliczność, że Skarżący był zameldowany w lokalu przy ul. \_\_\_\_\_ przez okres ponad 12 miesięcy. Natomiast kwestią wątpliwą jest ustalenie, czy doszło do złożenia wymaganego oświadczenia, co w konsekwencji uprawniałoby Skarżącego do skorzystania z ulgi meldunkowej.

W pierwszej kolejności Rzecznik pragnie wskazać, że w praktyce przepisy dotyczące instytucji ulgi meldunkowej wywoływały w praktyce wiele wątpliwości, w tym w kwestiach związanych z omawianym wymogiem złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków uprawniającym do zastosowania ulgi. Przede wszystkim podkreślić należy, że **nie było wzoru, ani też formularza** takiego oświadczenia, który byłby ogólnie dostępny dla podatników. Zdaniem Rzecznika, skoro w przepisach nie określono ani treści, ani też formy, w jakiej należy złożyć sporne oświadczenie, **to należy dopuścić ewentualność jego odzwierciedlenia także w innych dokumentach.**

Takiej możliwości nie wykluczają sądy administracyjne, które w ostatnim czasie coraz częściej dostrzegają tzw. aspekt „słusznościowy” spraw ofiar ulgi meldunkowej. Przykładowo, w wyrokach z dnia 28 czerwca 2017 r. (sygn. akt II FSK 1627/15, II FSK 1628/15, II FSK 1629/15) NSA stwierdził, że złożone przez podatnika zeznanie PIT-39 stanowi w istocie rzeczy oświadczenie o spełnieniu warunków do skorzystania z ulgi meldunkowej. Sąd wyraźnie podkreślił, że w sytuacji w której nie budzi wątpliwości, że podatnik spełnił materialny warunek dotyczący zameldowania, to nie można pozbawiać go skorzystania z ulgi meldunkowej z uwagi na wadliwy druk treści oświadczenia. Istotne jest również to, że w przywołanych orzeczeniach NSA *de facto* wyszedł poza ścisłą literę prawa, przyznając jednocześnie prymat wartościom konstytucyjnym tj. zasadzie zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, zgodnie z którym należy opowiedzieć się za prokonstytucyjną wykładnią przepisów warunkujących przyznanie ulgi meldunkowej, tak aby w jak najszerszym zakresie dopuścić możliwość zastąpienia oświadczenia w sprawie spełnienia warunków do zastosowania ulgi meldunkowej innymi dokumentami. Zdaniem Rzecznika, takim dokumentem mógłby być również **akt notarialny.**

Wyjaśnić należy, że akt notarialny jest dokumentem urzędowym, który potwierdza dokonanie określonej czynności prawnej, a więc zawiera w sobie oświadczenia woli stron. Zgodnie z art. 2 § 2 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (Dz. U. z 2016 r. poz. 1796, z późn. zm. – „Prawo o notariacie”), czynności notarialne, dokonane przez

notariusza zgodnie z prawem, mają charakter dokumentu urzędowego. W myśl zaś art. 194 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm. – dalej: „Ordynacja podatkowa”), dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. W orzecznictwie podkreśla się, że z ww. przepisów wynika, że akt notarialny korzysta z domniemania nie tylko autentyczności, ale także domniemania zgodności z prawdą tego, co zostało w nim urzędowo stwierdzone – por. prawomocny wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 października 2007 r. (sygn. akt I SA/Lu 347/07).

W tym kontekście należy podkreślić, że do obligatoryjnych elementów aktu notarialnego, o których mowa w art. 92 § 1 Prawa o notariacie w szczególności należy: wskazanie imienia, nazwiska osób składających oświadczenie, ale także ich miejsca zamieszkania (pkt 4), zamieszczenie oświadczenia stron, z powołaniem się w razie potrzeby na okazane przy akcie dokumenty (pkt 5) oraz złożenie podpisów osób biorących udział w akcie (pkt 8).

Co więcej, stosownie do treści art. 85 § 1 Prawa o notariacie, przy dokonywaniu czynności notarialnej notariusz jest obowiązany stwierdzić tożsamość osób biorących udział w czynności. Stwierdzenie powinno nastąpić na podstawie prawem przewidzianych dokumentów, a w braku takich dokumentów – w sposób wyłączający wszelką wątpliwość co do określenia tożsamości osoby biorącej udział w czynności notarialnej (§ 2). Sposób stwierdzenia tożsamości notariusz określi w sporządzonym dokumencie (§ 3).

Dokumentem, na podstawie którego notariusz stwierdza tożsamość stron stawających do aktu notarialnego może być dowód osobisty. W stanie prawnym odnoszącym się do okoliczności przedmiotowej sprawy obowiązywała ustawa z dnia 10 kwietnia 1974 r. o ewidencji ludności i dowodach osobistych (Dz. U. z 2006 r. Nr 139, poz. 993, z późn. zm. – dalej: „Ustawa ewidencyjna”). Ustawa ta precyzowała, jakiego rodzaju dane zamieszcza się w dowodzie osobistym. Zgodnie z treścią art. 37 ust. 1 pkt 4 Ustawy Ewidencyjnej w dowodzie osobistym wskazuje się adres miejsca zameldowania na pobyt stały, a w razie jego braku zameldowania na pobyt czasowy trwający ponad 3 miesiące na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; w przypadku braku zameldowania na pobyt stały albo pobyt czasowy trwający ponad 3 miesiące danych o adresie nie zamieszcza się. Z powyższego wynika więc, że **adres uwidoczniiony w dowodzie osobistym zasadniczo stanowi adres zameldowania osoby, której dokument ten dotyczy.**

Co więcej, w judykaturze podkreśla się, że wpisy w dowodzie osobistym mają charakter wtórny, oparty o zapisy ewidencyjne, a art. 37 ust. 1 pkt 4 Ustawy ewidencyjnej nie daje organowi uprawnień do wpisania w dowodzie osobistym innego miejsca





ul. \_\_\_\_\_, który został nabyty na podstawie umowy z dnia \_\_\_\_\_ r. o ustanowienie odrębnej własności. Na tej podstawie można wnioskować, że Skarżący był zameldowany w ww. lokalu co najmniej przez okres od \_\_\_\_\_ r. do dnia \_\_\_\_\_ r., a więc przez dłuższy okres niż wymagane 12 miesięcy.

Nadmienić również należy, że w Akcie notarialnym przekształcenia lokatorskiego prawa do lokalu przy ul. \_\_\_\_\_ w prawo własności, który został zawarty w dniu \_\_\_\_\_ r. Skarżący również oświadczył, że legitymuje się dowodem osobistym nr \_\_\_\_\_ i zamieszkuje w \_\_\_\_\_ przy ul. \_\_\_\_\_ Co istotne, tożsamość Skarżącego ustalono w oparciu o powołany wyżej dowód osobisty. Tym samym, należy uznać za udowodnioną okoliczność, że już w dacie zawarcia ww. aktu notarialnego, tj. \_\_\_\_\_ r. Skarżący zameldowany był w lokalu przy ul. \_\_\_\_\_

Fakt ten potwierdza także oświadczenie, jakie Skarżący złożył w dniu \_\_\_\_\_, stawając do Aktu notarialnego nabycia lokalu przy ul. \_\_\_\_\_ Skarżący wówczas oświadczył, że legitymuje się dowodem osobistym nr \_\_\_\_\_ i jest zameldowany na pobyt stały w \_\_\_\_\_ przy ul. \_\_\_\_\_ a zamieszkuje w \_\_\_\_\_ przy ul. \_\_\_\_\_

Reasumując, oceniając całokształt oświadczeń Skarżącego złożonych w formie aktu notarialnego należy przyjąć, że doszło do skutecznego złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków uprawniających do zastosowania ulgi meldunkowej. W konsekwencji, Skarżący mógł skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2008 r.

## **2.1 Prokonstytucyjna wykładnia przepisów o uldze meldunkowej**

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, w okolicznościach rozpatrywanej sprawy, WSA w \_\_\_\_\_ oceniając, czy doszło do złożenia wymaganego oświadczenia o spełnieniu warunków do skorzystania z ulgi meldunkowej pominął **argumenty natury konstytucyjnej, które zdecydowanie przemawiają za koniecznością zakwestionowania restrykcyjnego stanowiska organów podatkowych w sprawie oświadczenia o warunkach uprawniających do zastosowania ulgi meldunkowej.**

Z punktu widzenia organu stojącego na straży konstytucyjnych praw i wolności obywatelskich istotne wątpliwości wzbudza pogląd zakładający, że należy pozbawić Skarżącego prawa do skorzystania z ulgi meldunkowej, pomimo tego, że w rzeczywistości spełniał warunek materialny, gdyż w lokalu przy ul. Samsonowicza zameldowany był przez \_\_\_\_\_ lata.

a) Pułapka ulgi meldunkowej

W tym miejscu podkreślić należy, że Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się o konieczności stosowania zasad wynikających z art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78 poz. 483, z późn. zm. – dalej: „Konstytucja RP”), tj. zasady poprawnej legislacji oraz zasady ustawowej określoności regulacji podatkowych. Zdaniem Trybunału, ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów podatkowych pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewności co do ciążących na nich obowiązków. Trybunał stoi na stanowisku, że każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Powinien być też na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie – por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 października 2001 r. (sygn. akt K 33/00); 9 października 2007 r. (sygn. akt SK 70/06); 3 grudnia 2013 r. (sygn. akt P 40/12); 29 lipca 2014 r. (sygn. akt P 49/13).

Ponadto wskazać należy, że w prawie podatkowym szczególne znaczenie ma konstytucyjna zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Podatnik nie powinien mieć żadnych wątpliwości w zakresie tego, które czynności są przedmiotem opodatkowania. Zgodnie z zasadą *nullum tributum sine lege*, którą wyraża art. 217 Konstytucji RP oraz zasadą praworządności, zawartą w art. 2 i 7 Konstytucji RP, organy podatkowe mogą egzekwować tylko taki obowiązek podatkowy, który bezpośrednio wynika z treści przepisów prawa – tak NSA w uchwale siedmiu sędziów z dnia 14 marca 2011 r. (sygn. akt II FPS 8/10).

Trybunał również wielokrotnie podkreślał, że zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa ma na celu ochronę relacji pomiędzy państwem, a jego obywatelami. Istotę tej zasady wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą „pułapką” dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny – por. wyrok z dnia 15 lutego 2005 r. (sygn. akt K 48/04).

Podobnie wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 25 kwietnia 2001 r. (sygn. akt K 13/01), w którym stwierdził, że „(...) zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, tj. takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewnią jednostce bezpieczeństwo, umożliwią nie tylko decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o znajomość przestanek działania organów

państwowych oraz konsekwencji prawnych, ale także oczekiwanie, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki polega więc na możliwości przewidywania działań organów oraz prognozowaniu działań własnych. W ten sposób urzeczywistniana jest wolność jednostki, która według swoich preferencji układa swoje sprawy i przyjmuje odpowiedzialność za swoje decyzje, a także jej godność, poprzez szacunek porządku prawnego dla jednostki, jako autonomicznej, racjonalnej istoty (...). Wartości te, przy zmianie prawa, prawodawca narusza wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć (...)"

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, w analizowanej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, w której Skarżący wpadł w pułapkę nieprecyzyjnych przepisów o uldze meldunkowej. Rzecznik nie może zaakceptować stanu, w którym wyłącznie podatnik obciążany jest negatywnymi konsekwencjami błędów ustawodawcy – por. np. wyrok NSA z dnia 25 maja 2017 r. (sygn. akt II FSK 1028/15). Skoro nie określono ani formy, ani treści spornego oświadczenia, które w istocie stanowiło **jedynie wymóg formalny**, potwierdzający rzeczywisty stan faktyczny w przedmiocie zameldowania, to zdaniem Rzecznika, należy w jak najszerszym zakresie dopuścić możliwość zastąpienia tego oświadczenia innymi dokumentami.

Podkreślić również należy, że Skarżący stanął przed koniecznością zbycia mieszkania przy ul. \_\_\_\_\_ z uwagi na pogarszający się stan zdrowia. Lokal ten znajdował się na \_\_\_\_\_ piętrze i Skarżący nie był w stanie dłużej z niego korzystać. Dlatego też zdecydował się na zakup mniejszego mieszkania przy ul. \_\_\_\_\_, usytuowanego na parterze. Mając na uwadze powyższe oraz okoliczność, że Skarżący w zbywanym lokalu zameldowany był przez \_\_\_\_\_ lata, należy dopuścić możliwość powołania się na oświadczenia zawarte w aktach notarialnych jako potwierdzające spełnienie warunków uprawniających do zastosowania ulgi meldunkowej.

Reasumując, Rzecznik pragnie podkreślić, że ulgi podatkowe nie mogą stawać się pułapką dla podatników, w szczególności 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.

**b) Brak pewności prawa – wielokrotne nowelizacje przepisów określających zasady opodatkowania sprzedaży nieruchomości**

Ponadto, Rzecznik stoi na stanowisku, że **oceniając zasadność odwołania się do prokonstytucyjnej wykładni przepisów dotyczących ulgi meldunkowej należy**

**także mieć na uwadze wielokrotne i częste zmiany zasad opodatkowania zbycia nieruchomości w latach 2007-2009 r., których ofiarami stali się zwykli obywatele.**

Przypomnieć należy, że przepisy ustawy o PIT obowiązujące przed 2007 r. przewidywały, że opodatkowaniu podlegał przychód ze sprzedaży nieruchomości. Podatek od przychodu ustalany był w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu i płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika (art. 28 ust. 1-2 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.).

Istotne jest to, że przepisy przewidywały możliwość skorzystania z ulgi podatkowej przy sprzedaży nieruchomości. W myśl art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a i e ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. zwolnione z podatku były przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych w części wydatkowanej nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży:

- na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,

- na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,

- na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie przeznaczonych pod budowę budynku mieszkalnego, w tym również gruntu lub udziału w gruncie albo prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego,

- na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, remont lub modernizację własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

- na rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację - na cele mieszkalne - własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

- w części wydatkowanej, nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży, na spłatę kredytu lub pożyczki, a także odsetek od kredytu lub pożyczki zaciągniętych na ww. cele, w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym również na spłatę kredytu lub pożyczki oraz odsetek od tego kredytu lub pożyczki zaciągniętych przed dniem uzyskania tych przychodów.

Podatnicy, którzy chcieli skorzystać z ww. zwolnienia obowiązani byli do złożenia w terminie 14 dni stosownego oświadczenia o tym, że przychód uzyskany ze sprzedaży przeznaczą na ww. cele (art. 28 ust. 2a ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.). Oświadczenie to miało specyficzny charakter, ponieważ uznawano je jedynie za zapowiedź spełnienia warunków do zwolnienia. W orzecznictwie wskazywano, że samo złożenie przez podatnika oświadczenia w tym trybie nie powodowało nabycia prawa do zwolnienia podatkowego. Warunkiem zwolnienia od zryczałtowanego podatku dochodowego było wydatkowanie (określonego w ustawie) przychodu – na własny budynek lub lokal mieszkalny – por. wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1311/09).

Ww. regulacje zostały zmienione z dniem 1 stycznia 2007 r. Od tej daty podatek ustalany był od dochodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw w wysokości 19% podstawy obliczenia podatku. Natomiast podstawą obliczenia podatku był dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw a kosztami, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw. Podatek płatny był w terminie złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie (art. 30e ustawy o PIT).

W tym właśnie okresie obowiązywały omówione wcześniej przepisy dotyczące ulgi meldunkowej. Zostały one wyeliminowane z dniem 1 stycznia 2009 r. 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 zaproponowano jej uchylenie i wprowadzenie nowych rozwiązań.

Następnie od dnia 1 stycznia 2009 r. wprowadzono nową regulację w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. Przepis ten przewiduje, że wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej

nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe. Udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Szczegółowe wyliczenie wydatków na własne cele mieszkaniowe znajduje się w art. 21 ust. 25 ustawy o PIT.

Stosownie do treści art. 30e ust. 4 ustawy o PIT po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym (PIT-39) wykazać: dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych i obliczyć należny podatek dochodowy od dochodu, do którego nie ma zastosowania ww. ulga mieszkaniowa, lub dochody korzystające ze zwolnienia.

**Podsumowując, nie ulega wątpliwości, że opisane powyżej zmiany stanu prawnego i jednoczesne obowiązywanie trzech różnych regulacji uzależnionych od daty nabycia zbywanej nieruchomości mogły wywołać liczne wątpliwości co do ich prawidłowego stosowania nie tylko wśród podatników, ale także wśród samych organów.**

Tezę tę potwierdzają także wyniki kontroli planowej nr P/13/139 przeprowadzonej przez NIK w sprawie opodatkowania podatkiem PIT odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami w województwie kujawsko-pomorskim. W informacji o wynikach kontroli (nr ewid. 33/2014/P/13/139/LBY) stwierdzono, że „(...) *Dokonane dwukrotnie w przeciągu trzech lat, zasadnicze zmiany przepisów regulujących kwestie opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych spowodowały liczne wątpliwości związane z ich zastosowaniem. W latach objętych badaniem zmieniała się linia orzecznicza i interpretacyjna, stanowisko Ministra Finansów w sprawie stosowania przepisów ustawy o PIT regulujących kwestie opodatkowania odpłatnego zbycia, co nie pozostawało bez wpływu na działalność urzędów w kontrolowanym okresie. W praktyce najwięcej wątpliwości interpretacyjnych i zamieszania wywołały przepisy dotyczące zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2008 r. (...)*”.

W związku z powyższym, zdaniem Rzecznika należy opowiedzieć się za prokonstytucyjną wykładnią przepisów dotyczących ulgi meldunkowej. Zatem w przypadku, gdy nie ma wątpliwości, że podatnik spełnił materialny warunek dotyczący zameldowania w danym lokalu przez okres co najmniej 12 miesięcy, dopuszczalne jest uznanie za skuteczne oświadczeń podatnika złożonych w akcie notarialnym, który za pośrednictwem notariusza został przekazany do organu przed upływem terminu do złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym uzyskano dochód ze sprzedaży nieruchomości.

Mając na uwadze powyższe, wnoszę jak w *petitum*.

A handwritten signature in cursive script, appearing to read 'Bcdh', positioned to the right of the main text.

Załączniki:  
- 2 odpisy pisma procesowego.

