



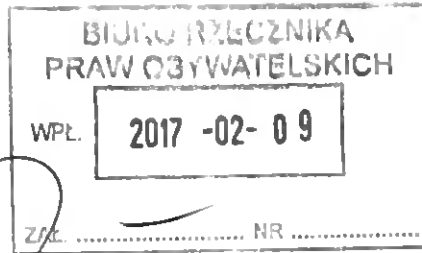
**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW**

Warszawa, dnia 8 lutego 2017 r.



RPW/8900/2017 P
Data:2017-02-09

DD3.055.1.2017.KDJ



Pan
Adam Bodnar
Rzecznik Praw Obywatelskich

Odpowiadając na pismo z dnia 10 stycznia 2017 r. Nr V.511.494.2016.EG w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dochodu z tytułu umorzonych należności cywilnoprawnych, w tym z tytułu niezapłaconego czynszu, uprzejmie informuję.

Zasady opodatkowania dochodów osobistych reguluje ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 i 2048 oraz z 2017 r. poz. 60), zwana dalej „ustawą”.

Podstawową zasadą podatku dochodowego od osób fizycznych jest zasada powszechności opodatkowania, która wynika z treści art. 9 ust. 1 ustawy, stanowiącego, iż opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i art. 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Stosownie do postanowień art. 11 ust. 1 ustawy, przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Przepisy ustawy nie zawierają definicji nieodpłatnych świadczeń. Rozumienie tego pojęcia zostało jednak wypracowane w judykaturze. Na przykład w wyroku z dnia:

- ✓ 6 czerwca 2007 r. sygn. akt I SA/Sz 811/06 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie rozpatrując sprawę dotyczącą umorzenia zaległego czynszu uznał, że *„W okolicznościach faktycznych przedstawionych we wniosku nie budzi wątpliwości, że umorzenie zaległości czynszowych lokatorom, którzy nie zapłacili należnego czynszu w określonym terminie za wynajem lokalu komunalnego powoduje po stronie lokatorów uzyskanie wymiernego przysporzenia majątkowego w postaci bezpłatnego korzystania z mieszkania, czyli otrzymania nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 11 ust.1 ustawy o p.d.o.f., którego wartość pieniężna stanowi kwota umorzonego czynszu (art. 11 ust.2a pkt 3). Wierzyciel (wynajmujący) umarzając należności czynszowe rezygnuje z należnego przychodu, który co do zasady*

powinien być opodatkowany. W celu zapobieżenia takim zjawiskom unikania opodatkowania należnych przychodów, ustawodawca przerzucił ciężar opodatkowania na dłużnika, który poprzez zwolnienie od świadczenia przez wierzyciela uzyskuje wymierną korzyść majątkową. Wierzyciel, który zwolnił dłużnika od należnego mu świadczenia nie jest uprawniony do zwolnienia swego dłużnika od ciężącego na nim zobowiązania podatkowego bez względu na przyczyny umorzenia świadczenia. Umarzanie zaległości podatkowych, jak i stosowania innych ulg podatkowych należy do właściwości organów podatkowych.”,

- ✓ 18 września 2007 r. sygn. akt I SA/Bd 488/07 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy, odnosząc się do umorzenia czynszu stwierdził, że pojęcie "nieodpłatnego świadczenia" obejmuje nie tylko świadczenie w cywilistycznym znaczeniu (działanie lub zaniechanie na rzecz innej strony) ale w jego zakres wchodzi także wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu,
- ✓ 21 września 2011 r. sygn. akt. II FSK 534/10 Naczelny Sąd Administracyjny odnosząc się do umorzenia czynszu stwierdził, że: „*W świetle powyższych uwag zasadnie stwierdził Sąd pierwszej instancji analizując sytuację opisaną we wniosku o wydanie interpretacji, iż umorzenie przez Miasto Katowice wymagalnych należności ciężących na osobach fizycznych z tytułu zawartych przez nie z Miastem umów, stanowi dla tych osób przysporzenie skutkujące powstaniem dochodu podlegającego opodatkowaniu. Przysporzenie to jest realne i wymierne, bowiem dzięki takiemu umorzeniu osoba będąca jego beneficjentem zwolniona zostaje z obowiązku świadczenia kosztem swojego majątku, a więc konieczności jego uszczuplenia. Przychodem są nie tylko aktywa, które ulegają zwiększeniu u podatnika, ale także zmniejszenie jego pasywów (wyroki NSA z dnia 8 czerwca 1994 r., sygn. akt SA/Kr 1239/93 i z dnia 6 kwietnia 1994 r., sygn. akt SA/Wr 1101/03). Umorzenie wymagalnych należności wiąże się z przyznaniem korzyści majątkowej innemu podmiotowi bez ekwiwalentu, stanowi zatem dla tego podmiotu przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia.*”,
- ✓ z dnia 19 października 2012 r. sygn. akt. II FSK 399/11 Naczelny Sąd Administracyjny odnosząc się do umorzenia czynszu stwierdził, że: „*Tym samym zgodzić się należy z Sądem I instancji, że umorzenie przez Skarżącą zaległości względem najemcy stanowi dla tego ostatniego przysporzenie skutkujące powstaniem przychodu w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. ze źródła wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. Trafne jest przy tym spostrzeżenie tego Sądu, że nie jest istotne z jakiego powodu doszło do umorzenia powyższych zaległości. Innymi słowy nie jest istotne czy u podstaw uzyskanego nieodpłatnego świadczenia leży decyzja Skarżącej o niedochodzeniu należnych jej kwot, czy też o odstąpieniu od dalszej windykacji długu wskutek umorzenia egzekucji jako bezskutecznej. Zasadnicze znaczenie ma bowiem to, że w następstwie takich zdarzeń najemca zostaje zwolniony z obowiązku spłaty należności. Po jego stronie powstaje tym samym przychód stanowiący równowartość umorzonej zaległości, której nie musi już uiszczać. Wbrew twierdzeniom autora skargi kasacyjnej przychód ten powstaje nie tylko w następstwie aktywności wynajmującego, ale również w wyniku takich jego zachowań, które polegają na rezygnacji z dochodzenia roszczeń czy też odstąpieniu od dalszej windykacji długu. Jak bowiem zauważył Naczelny Sąd*

Administracyjny w przywołanej uchwale z 24 października 2011 r. skoro w myśl art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f., opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają zasadniczo wszelkiego rodzaju dochody, a zatem dla objęcia tym opodatkowaniem bardziej znaczącym od źródła przychodów jest sam fakt osiągnięcia dochodu, to tym bardziej nie jest ważne, czy osiągnięty dochód był następstwem działania (zaniechania) innej osoby, czy też nie. Jeszcze dobitniej zostało to stwierdzone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 listopada 2008 r. (II FSK 1184/07, CBOSA). Sąd ten zauważył wówczas, że otrzymanie nieodpłatnego świadczenia (w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.) przez podatnika może być konsekwencją zarówno działania, jak i zaniechania osoby trzeciej.”

W związku z tym stanowisko, zgodnie z którym w przypadku umorzenia czynszu najmu lokalu powstaje po stronie dłużnika przychód, znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowno-administracyjnym.

Jednocześnie uprzejmie informuję, że prezentowane stanowisko dotyczące interpretacji przepisów ustawy w zakresie skutków umorzenia czynszów najmu nie jest odmienne od wyrażanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w latach ubiegłych, np. w odpowiedzi z dnia 26 kwietnia 2006 r. na interpelację złożoną przez Panią Poseł Aldonę Młyńczak (nr 2207) oraz z dnia 23 maja 2006 r. na interpelację złożoną przez grupę posłów (nr 2534).

Przedstawiając te wyjaśnienia, pragnę zauważyć, że zgodnie z art. 14e § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U z 2017 r. poz. 201; dalej: „Ordynacja podatkowa”) minister właściwy do spraw finansów publicznych może z urzędu zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Odnosząc się natomiast do sytuacji podatników, którym zostały umorzone należności uprzejmie informuję, iż w każdym przypadku, gdy zła sytuacja materialna podatnika powoduje, iż nie jest on w stanie wypełnić swoich zobowiązań podatkowych, może zwrócić się do właściwego organu podatkowego z wnioskiem o umorzenie zaległości podatkowej, stosownie do postanowień art. 67a Ordynacji podatkowej. Przepis ten stanowi, iż organ podatkowy, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może:

- 1) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty,
- 2) odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek,
- 3) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

Z powołanego artykułu wynika także, że umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa.

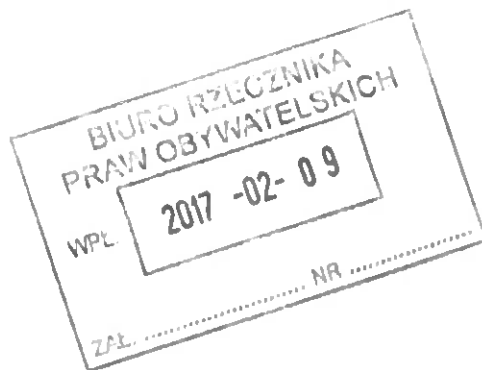
Dodatkowo pragnę zaznaczyć, że dostrzegając trudną sytuację osób najuboższych, którym umorzono zaległości czynszowe, rozważane jest kilka rozwiązań tego problemu, aby po pierwsze

doprowadzić do ujednoczenia w całym kraju stanowiska organów podatkowych w tej sprawie, a po drugie - aby przyjąć racjonalne, rozsądne kryteria ulgi podatkowej opartej na zasadach sprawiedliwości społecznej. W związku z tym, prowadzone są konsultacje z samorządami, aby podstawa do określenia preferencji podatkowej uwzględniała kryteria przyznania ulg w czynszach stosowane i akceptowane przez stronę samorządową.

Z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów


Paweł Grzysa
Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów

MINISTERSTWO FINANSÓW
Departament Podatków Dochodowych
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa



DD3.055.1.2017



427582 2017-02-09 50

Pan

Adam Bodnar

Rzecznik Praw Obywatelskich
Aleja Solidarności 77
00-090 Warszawa

31 3755