



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa, 15 lutego 2018 r.

Adam Bodnar

V.511.253.2017.EG

**Pani
Teresa Czerwińska
Minister Finansów**

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

W nawiązaniu do dotychczasowej korespondencji kierowanej do Ministra Rozwoju i Finansów, tj. wystąpienia z dnia 18 lipca 2017 r., **pragne ponownie zwrócić uwagę na ważny i wciąż systemowo nierozwiązany problem tzw. ofiar ulgi meldunkowej.**

Do mojego Biura w dalszym ciągu napływają liczne skargi obywateli, wobec których organy kwestionują prawo do skorzystania z ulgi meldunkowej. Organy stoją na stanowisku, zgodnie z którym sprzedaż nieruchomości nabytej w latach 2007-2008 przed upływem 5 lat od daty nabycia nie jest zwolniona z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w sytuacji gdy podatnik faktycznie był zameldowany w danym lokalu przez okres co najmniej 12 miesięcy, jednak nie złożył w terminie oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia. Z uwagi na to, że postępowania podatkowe wszczynane są na krótko przed upływem terminu przedawnienia, oprócz zaległości podatkowej pojawia się konieczność zapłaty narosłych przez lata odsetek. Co więcej, jak wynika z informacji przekazanych przez Fundację Praw Podatnika¹, w praktyce wobec ofiar ulgi meldunkowej stawiane są także zarzuty w postępowaniach karnych skarbowych.

Zintensyfikowane działania aparatu skarbowego zmierzające do kwestionowania prawa do ulgi meldunkowej i w konsekwencji egzekwowania od obywateli podatku z odsetkami, jak również odpowiedzialności na gruncie karnym skarbowym wzbudzają istotne zastrzeżenia z punktu widzenia organu stojącego na straży konstytucyjnych praw i wolności obywatelskich.

¹ Por. Orzeczenie Sądu Rejonowego Warszawa Śródmieście z dnia 14 grudnia 2017 r. (sygn. akt III K 790/17).

W tym kontekście wskazać należy, że ofiary ulgi meldunkowej wpadły w pułapkę nieprecyzyjnych i wielokrotnie zmieniających się przepisów podatkowych. Regulacje dotyczące opodatkowania sprzedaży nieruchomości obowiązujące w latach 2007-2008 wywoływały szereg istotnych wątpliwości, w szczególności w odniesieniu do wymogu złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków uprawniających do zastosowania ulgi. Tezę tę potwierdzają m.in. wyniki kontroli planowej nr P/13/139 przeprowadzonej przez Najwyższą Izbę Kontroli w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami w województwie kujawsko-pomorskim.

Podkreślenia również wymaga to, że ofiary ulgi meldunkowej nie zmierzały do celowego uniknięcia opodatkowania. W wielu przypadkach nie tylko obywatele, ale także inne organy nie wiedziały, w jaki sposób prawidłowo interpretować przepisy określające warunki konieczne do skorzystania z ulgi meldunkowej. W konsekwencji dochodziło do sytuacji, w których notariusze, a także pracownicy urzędów skarbowych przekazywali podatnikom błędne informacje, zapewniając ich o braku konieczności przedstawienia oświadczenia. Co więcej, zgłaszano również przypadki, w których doszło do zagubienia wymaganego oświadczenia w placówce urzędu skarbowego.

Mając na uwadze powyższe, w mojej ocenie w sprawach ofiar ulgi meldunkowej **trzeba zdecydowanie odwołać się do względów słusznościowych i opowiedzieć się za prokonstytucyjną wykładnią przepisów warunkujących przyznanie ulgi meldunkowej tak, aby w jak najszerszym zakresie dopuścić możliwość skorzystania przez obywateli z tego zwolnienia.**

Po pierwsze wyjaśnić należy, że problem dotyczy obywateli, którzy faktycznie spełnili warunek materialny w postaci konieczności bycia zameldowanym w danym lokalu przez okres co najmniej 12 miesięcy, jednak nie dopełnili wymogu formalnego w postaci złożenia oświadczenia potwierdzającego zaistniały już stan faktyczny. Co istotne, **sporne oświadczenie nie kreowało żadnego nowego stosunku prawnego.** Potwierdzało wyłącznie stan faktyczny, tj. fakt zameldowania. Należałoby je zatem traktować jak oświadczenie wiedzy – por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”) z dnia 9 sierpnia 2017 r. (sygn. akt II FSK 965/17).

Jeśli zaś chodzi o stwierdzenie okresu zameldowania, to fakt ten może być w każdym czasie zweryfikowany. Może to nastąpić na podstawie dokumentu urzędowego, wystawianego przez organ gminy lub miasta na wniosek obywatela. Organ podatkowy może również we własnym zakresie dokonać takiej weryfikacji na podstawie danych z rejestru PESEL (obejmują one adres i datę zameldowania na pobyt stały, a także datę wymeldowania z pobytu stałego). Przykładowo, w sprawach osób, które sprzedały nieruchomość nabytą w drodze przekształcenia lokatorskiego prawa do lokalu w prawo

własności, okazywało się, że zameldowanie w zbywanym lokalu trwało przez bardzo długi okres, nawet kilkudziesięciu lat.

Po drugie, skoro w przepisach podatkowych nie określono ani treści, ani też formy, w jakiej należy złożyć sporne oświadczenie o spełnieniu warunków uprawniających do zastosowania ulgi meldunkowej, to – w mojej ocenie – **należałoby dopuścić ewentualność jego odzwierciedlenia w inny dorozumiany sposób w takich dokumentach jak np. zeznanie podatkowe czy akt notarialny przekazywany organom podatkowym za pośrednictwem notariuszy.**

Sądy administracyjne zaczynają dopuszczać możliwość złożenia wymaganego oświadczenia w ramach zeznania podatkowego – por. np. wyroki NSA z dnia 28 czerwca 2017 r. (sygn. akt II FSK 1627-29/15), z dnia 20 grudnia 2017 r. (sygn. akt II FSK 3378/15). Według NSA, organy powinny badać na gruncie konkretnego stanu faktycznego, czy podatnik nie złożył spornego oświadczenia, czy to w korespondencji z urzędem skarbowym, czy też w samym zeznaniu podatkowym.

Jeśli zaś chodzi o akt notarialny to podkreślić należy, że jest to dokument urzędowy, który potwierdza dokonanie określonej czynności prawnej, a więc zawiera w sobie oświadczenia stron. Zgodnie z art. 92 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (Dz. U. z 2017 r. poz. 2291, z późn. zm. – „Prawo o notariacie”), do obligatoryjnych elementów aktu notarialnego w szczególności należy: wskazanie imienia, nazwiska osób składających oświadczenie, także ich miejsca zamieszkania (pkt 4), zamieszczenie oświadczenia stron, z powołaniem się w razie potrzeby na okazane przy akcie dokumenty (pkt 5), złożenie podpisów osób biorących udział w akcie (pkt 8).

Stosownie zaś do treści art. 85 § 1 Prawa o notariacie, przy dokonywaniu czynności notarialnej notariusz jest obowiązany stwierdzić tożsamość osób biorących udział w czynności. W praktyce dokumentem, na podstawie którego notariusz stwierdza tożsamość stron stawających do aktu notarialnego zazwyczaj jest dowód osobisty. Co istotne, w dowodach osobistych wydanych w stanie prawnym, w którym 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”), wskazywano adres miejsca zameldowania na pobyt stały, a w razie jego braku zameldowania na pobyt czasowy trwający ponad 3 miesiące na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a w przypadku braku zameldowania na pobyt stały albo pobyt czasowy trwający ponad 3 miesiące dane o adresie nie były zamieszczane (art. 37 ust. 1 pkt 4 Ustawy ewidencyjnej).

Tym samym, można przyjąć, że adres uwidoczniony w dowodzie osobistym wydanym obywatelowi na gruncie Ustawy ewidencyjnej obowiązującej do dnia 1 marca 2015 r. zasadniczo stanowi adres zameldowania osoby, której dokument ten dotyczy. Skoro zaś akt notarialny zawiera oświadczenia stron, których tożsamość stwierdza

się właśnie na podstawie dowodu osobistego, to biorąc pod uwagę całokształt okoliczności danej sprawy, można wnioskować, że dokumentem zastępującym oświadczenie o spełnieniu warunków umożliwiających skorzystanie z ulgi meldunkowej mógł być akt notarialny przekazany do organu za pośrednictwem notariusza. Stosownie bowiem do treści art. 84 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.), notariusze obowiązani są sporządzać i przekazywać właściwym organom podatkowym informacje wynikające ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego.

Niezależnie od powyższego pragnę wskazać, że w niektórych stanach faktycznych, tj. w przypadku osób, które dokonały zbycia nieruchomości nabytej w drodze spadku lub darowizny na rzecz osoby najbliższej, może powstać wątpliwość co zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Na tę kwestię zwracała uwagę Fundacja Praw Podatnika². Zdaniem Fundacji, **skoro ustawodawca zdecydował o zwolnieniu z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn majątku przekazywanego na rzecz osób najbliższych i jednocześnie zdecydował o wyłączeniu darowizn i spadków z zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, to nie powinno opodatkowywać się wartości tego majątku przy braku rzeczywistego jego powiększenia.** Tym samym, opodatkowaniu podatkiem dochodowym powinien podlegać przyrost majątku (nadwyżka ponad wartość otrzymanego w formie spadku lub darowizny majątku), a nie majątek wcześniej z opodatkowania wyłączony.

Podsumowując, **w mojej ocenie istnieją wystarczające podstawy do reasumpcji dotychczasowego restrykcyjnego stanowiska organów podatkowych w sprawie ofiar ulgi meldunkowej.**

W związku z powyższym, 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 do Pani Minister z uprzejmą prośbą o szczegółowe ustosunkowanie się do przedstawionych uwag, a w szczególności o rozważenie zastosowania prokonstytucyjnej wykładni przepisów warunkujących przyznanie ulgi meldunkowej, tak aby w jak najszerszym zakresie zapewnić obywatelom ochronę przysługujących im praw.

Jednocześnie zwracam się z uprzejmą prośbą o przekazanie danych statystycznych na temat liczby wszczętych postępowań karnych skarbowych wobec ofiar ulgi meldunkowej, z uwzględnieniem informacji, czy sprawy te są w toku, czy zostały

² List otwarty Fundacji Praw Podatnika z dnia 21 grudnia 2017 r. do Pana Premiera Mateusza Morawieckiego oraz <http://fundacjaisanski.pl/list-otwarty-do-mateusza-morawieckiego/>
<http://fundacjaisanski.pl/stanowisko-fundacji-w-sprawie-opodatkowania-podatkiem-dochodowym-sprzedazy-nieruchomosci-nabytej-w-drodze-spadku-badz-darowizny/>.

zakończone. W miarę możliwości proszę również o wskazanie, w ilu sprawach ofiar ulgi meldunkowej ostatecznie doszło do udzielenia ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego w postaci umorzenia zaległości podatkowej z odsetkami.

[*Adam Bodnar*]