



**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

*dr Janusz KOCHANOWSKI*

**RPO-614765/VI/09/AB**

00-090 Warszawa      Tel. centr. 0-22 551 77 00  
Al. Solidarności 77      Fax 0-22 827 64 53

Warszawa, .....

13/05/2009.

**Pan**  
**Jan Vincent-Rostowski**  
**Minister Finansów**  
**Warszawa**

*Kierze Panu Janie Ministerze.*

W publikacjach prasowych i w kierowanych do mnie skargach podnoszony jest zarzut niesprawiedliwego zróżnicowania sytuacji podatników uzyskujących po 31 grudnia 2008 r. przychody, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) - c) 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.; zwanej dalej „ustawą”). Wyłączenie z systemu zwolnień przedmiotowych przychodów, których źródłem jest odpłatne zbycie nieruchomości i praw nabytych w latach 2007-2008, wydatkowanych przez podatników na własne cele mieszkaniowe jest oceniane jako naruszające konstytucyjną zasadę równości.

Od dnia 1 stycznia 2009 r. do przychodów określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) - c) ustawy stosuje się - w zależności od daty nabycia nieruchomości lub ograniczonych praw rzeczowych (lub wybudowania budynku czy lokalu mieszkalnego) - trzy reżimy zwolnień od podatku, ukształtowane przepisami ustawy oraz dwóch ustaw nowelizujących: z 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588 z późn. zm.) i z 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).

W aktualnym stanie prawnym nabycie w latach 2007-2008 nieruchomości lub ograniczonych praw rzeczowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) - c) ustawy

powoduje, że do dochodu (przychodu) z ich odpłatnego zbycia nie mają zastosowania zwolnienia przewidziane w jej art. 21 ust. 1 pkt 131 i ust. 25 - 30 (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2009 r.) oraz w art. 21 ust. 1 pkt 32 (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.). Podatnicy, którzy uzyskali takie przychody mogą skorzystać z ulgi meldunkowej, z tym że nie są nią objęte dochody ze sprzedaży nieruchomości niezabudowanych, prawa wieczystego użytkowania gruntów, budynków i lokali mieszkalnych, w których podatnik nie był zameldowany na pobyt stały przez okres 12 miesięcy (art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. b ustawy, w brzmieniu obowiązującym w latach 2007-2008). Przeznaczenie przychodu na własne cele mieszkaniowe podatnika nie ma wpływu na zakres obowiązku podatkowego.

W odmiennej sytuacji są podatnicy, którzy nieruchomości lub prawa nabyli do 31 grudnia 2006 r. lub po 31 grudnia 2008 r. Pierwsza grupa jest uprawniona do skorzystania ze zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 32 ustawy, pod warunkiem przeznaczenia przychodu na cele mieszkaniowe wskazane w tym przepisie (lit. a - c i e), zaś druga - do zwolnienia przewidzianego w jej art. 21 ust. 1 pkt 131, pod warunkiem wydatkowania przychodu na własne cele mieszkaniowe, których katalog zawiera ust. 25.

Postanowienia art. 21 ust. 25 ustawy obejmują szerszy zakres celów mieszkaniowych uprawniających do zwolnienia w porównaniu do katalogu określonego w jej art. 21 ust. 1 pkt 32, niemniej jednak wspólną cechą obu zwolnień jest wymóg przeznaczenia przychodu na określone cele mieszkaniowe - w znaczącej części takie same dla obu unormowań.

Są mi znane motywy uchylecia art. 21 ust. 1 pkt 32 ustawy oraz powrotu - w zmodyfikowanym zakresie - do wyrażonej w nim koncepcji zwolnienia od podatku przychodów reinwestowanych na własne cele mieszkaniowe.

Niewątpliwie odstąpienie z dniem 1 stycznia 2007 r. od zwolnienia od podatku przychodu ze sprzedaży nieruchomości i praw, przeznaczonego na sfinansowanie wydatków mieszkaniowych podatnika i od ulgi odsetkowej - z zachowaniem praw nabytych - oraz wprowadzenie ulgi meldunkowej stanowiło o zmianie koncepcji kształtowania mieszkaniowych ulg podatkowych. Mimo, że dla wielu podatników nowelizacja ta - połączona z radykalną zmianą zasad opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) - c) ustawy - była niekorzystna, ustawodawca był uprawniony do podjęcia decyzji o jej dokonaniu.

Niezależnie od motywów powrotu do koncepcji objęcia zwolnieniem od podatku przychodów wydatkowanych na cele mieszkaniowe ustawodawca był obowiązany ukształtować system ulg mieszkaniowych z zachowaniem wymogów konstytucyjnych. Podkreślić należy, że wprowadzanie mieszkaniowych ulg podatkowych - do których zalicza się zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy - stanowi jedną z form realizacji postanowień art. 75 ust. 1 Konstytucji, zobowiązującego władze publiczne do prowadzenia polityki sprzyjającej zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli i popierającej ich działania zmierzające do uzyskania własnego mieszkania. Realizacja tej dyrektywy wymaga stosowania rozwiązań zgodnych z zasadą równości wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji, tj. uwzględniających interes wszystkich obywateli i wprowadzania racjonalnie uzasadnionych różnicowań.

Stanowczo należy stwierdzić, że kryterium nabycia nieruchomości i ograniczonych praw rzeczowych w latach 2007 - 2008 nie pozostaje w racjonalnym i istotnym związku z treścią oraz celem art. 21 ust. 1 pkt 131 i ust. 25-30 ustawy. Motywem przyjęcia tego unormowania jest zmniejszenie obciążenia podatkowego osób, którzy przychód ze zbycia wydatkują na własne cele mieszkaniowe. W sytuacji gdy do korzystania z omawianego zwolnienia uprawnieni są podatnicy nabywający nieruchomości i prawa od 1 stycznia 2009 r., zaś do zwolnienia o porównywalnym zakresie - podatnicy, którzy nabyli nieruchomości i prawa przed 1 stycznia 2007 r., nie znajduje uzasadnienia nieobjęcie zwolnieniem podatników, którzy nabyli nieruchomości i prawa w latach 2007 - 2008, a przychody uzyskane z ich zbycia dokonanego po 31 grudnia 2008 r. wydatkowali na własne cele mieszkaniowe. Ulga meldunkowa, z której - na zasadzie praw nabytych - może skorzystać ta grupa nie ma zastosowania wobec wszystkich przychodów, wobec czego nie zapewnia preferencji podatkowych równoważnych rezultatom stosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy.

Zawarte w ustawie z dnia 6 listopada 2008 r. przepisy przejściowe regulują wpływ dokonanych zmian na stosunki powstałe przed jej wejściem w życie w sposób analogiczny do postanowień ustawy z 16 listopada 2006 r. (art. 7 ust. 1). Za takim uregulowaniem przemawia zasada ochrony praw nabytych podatników, którzy spełnili warunki uprawniające do ulgi meldunkowej w okresie jej obowiązywania. Niemniej jednak oczekiwania podatników, którzy przychody uzyskane z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw wydatkują na własne cele mieszkaniowe - a którzy nie nabyli uprawnienia do ulgi meldunkowej - znajdują pełne oparcie w konstytucyjnej zasadzie równości i w postulatach wyrażonych w art. 75 ust. 1 Konstytucji.

W tym stanie sprawy zwracam się do Pana Ministra o rozważenie zasadności zainicjowania prac nad ujednoczeniem systemu mieszkaniowych ulg podatkowych w sposób zgodny z zasadami konstytucyjnymi.

Pragnę przy tym dodać, że na gruncie § 30 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908) dopuszczalne jest stworzenie specjalnych przepisów przejściowych, w których: „Ustawodawca może zdecydować, że w danej dziedzinie spraw będą przez jakiś czas obowiązywały nowe normy oraz prawo „dawne”, a zarazem upoważnić zainteresowanych, by dokonali wyboru, które normy („dawne” czy „nowe”) mają być w stosunku do nich stosowane.” (S. Wronkowska, M. Zieliński *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2004, s. 85). Wydaje się, że odpowiednia nowelizacja przepisów przejściowych ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. jest wystarczająca dla doprowadzenia do stanu prawnego zgodnego z Konstytucją.

Łukasz Szlachetka  
Przewodniczący