

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW**

Znak sprawy: DD2/033/66/KOI/2011/DD-433

**Dyrektorzy Izb Skarbowych,
Dyrektorzy Urzędów Kontroli Skarbowej
wszyscy**

#

W związku ze zgłaszanymi wątpliwościami dotyczącymi stosowania przepisów art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm. – w brzmieniu obowiązującym w latach 2007 - 2008), tj. zwolnienia od podatku dochodowego, przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy, uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), uprzejmie wyjaśniam.

Ustawą z dnia 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) od dnia 1 stycznia 2007 r. zostały zmienione zasady opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nowe zasady opodatkowania, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy zmieniającej, mają zastosowanie do dochodów uzyskanych ze zbycia nieruchomości i praw nabytych po dniu 1 stycznia 2007 r.

W myśl art. 30e ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c) podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku i jest płatny w terminie złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie.

Jednakże zgodnie z zapisem z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z odpłatnego zbycia:

- a) budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku,
 - b) lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu,
 - c) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie,
 - d) prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie
- jeżeli podatnik był zameldowany w budynku lub lokalu wymienionym w lit. a)-d) na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, z zastrzeżeniem ust. 21 i 22,

Stosownie do art. 21 ust. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwolnienie to 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.

Natomiast zgodnie z art. 21 ust. 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy, ma zastosowanie łącznie do obojga małżonków.

W myśl art. 8 ust. 1 i 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 z późn. zm.), do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy zmienianej w art. 1, nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r., stosuje się zasady określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r. Oświadczenie, o którym mowa w art. 21 ust. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r., podatnicy składają w terminie złożenia zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1 ustawy, za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy zmienianej w art. 1. W przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, 14-dniowy termin określony w art. 21 ust. 21 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r., nie ma zastosowania.

Wątpliwości interpretacyjne związane są z oceną, czy przewidziana przepisem art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych tzw. ulga meldunkowa, w związku z treścią art. 21 ust. 22 tej ustawy, obejmuje przychód z odpłatnego zbycia uzyskany przez oboje małżonków, w sytuacji gdy tylko jedno z nich było zameldowane na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy.

Interpretacja powyżej wskazanych przepisów, prowadzi do wniosku, że ulga meldunkowa ma zastosowanie łącznie do obojga małżonków, nawet wówczas, gdy warunek zameldowania spełnia tylko jeden z małżonków. Zwolnienie od podatku przychodów z odpłatnego zbycia ma zatem zastosowanie również do małżonka, który tego warunku nie spełnia.

Słuszność takiego stanowiska potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych, w szczególności Naczelnego Sądu Administracyjnego, np.: wyrok z dnia 30 sierpnia 2011 r. sygn. akt II FSK 503/10, wyrok z dnia 17 maja 2011 r. sygn. akt II FSK 102/10, wyrok z dnia 21 kwietnia 2011 r. sygn. akt II FSK 2139, wyrok z dnia 14 października 2010 r. sygn. akt II FSK 949/09.

Jednocześnie podkreślić należy, że drugą niezbędną przesłanką zwolnienia, jest złożenie w ustawowym terminie oświadczenia, o którym mowa w art. 21 ust. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W konsekwencji przyjętej interpretacji przepisu 21 ust. 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy stwierdzić, iż wystarczającym dla skorzystania z ulgi meldunkowej przez oboje małżonków, jest złożenie oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia, przez małżonka spełniającego te warunki.