



Warszawa, 27-06-2022 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.718.2022.EG

Pani Magdalena Rzeczkowska

Minister Finansów

via ePuap

Wielce Szanowna Pani Minister,

z docierających do mnie w ostatnim czasie sygnałów wynika, że organy podatkowe stoją na niekorzystnym dla podatników stanowisku, polegającym na nierespektowaniu praw spadkobierców do skorzystania przez nich z ulg i zwolnień podatkowych.

Tytułem przykładu, pragnę odwołać się do jednej z niedawno wydanych indywidualnych interpretacji podatkowych, dotyczących oceny możliwości skorzystania z prawa do ulgi termomodernizacyjnej po śmierci osoby najbliższej¹.

W stanie faktycznym przywołanej sprawy, matka i córka poniosły wydatki związane z wybudowaniem paneli fotowoltaicznych oraz pompy ciepła. Niemniej jednak faktura dokumentująca wydatek została wystawiona na ówczesnego właściciela nieruchomości, to jest na matkę. Z opisu sprawy wynika, że obie panie razem prowadziły gospodarstwo i wspólnie ponosiły koszty utrzymania domu. Po nagłej śmierci matki, córka skierowała wniosek o wydanie interpretacji podatkowej, w którym

¹ Indywidualna interpretacja podatkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27 maja 2022 roku (numer 0114-KDIP3-2.4011.449.2022.1.EW).

Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich
al. Solidarności 77
00-090 Warszawa

Tel. centr. (+48 22) 55 17 700
Infolinia obywatelska 800 676 676
biurorzecznika@brpo.gov.pl
bip.brpo.gov.pl

chciała uzyskać odpowiedź na pytanie, czy może skorzystać z prawa do ulgi termomodernizacyjnej, jako jedyny spadkobierca testamentowy, w sytuacji kiedy faktura VAT została wystawiona na jej zmarłą matkę.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził, że w tak przedstawionym stanie faktycznym wnioskodawczyni nie przysługuje prawo do skorzystania z ulgi, ponieważ w drodze dziedziczenia nie można wstąpić w prawo do ulgi przysługującej osobie zmarłej. W uzasadnieniu wyeksponowano okoliczność, że faktura za wybudowanie paneli fotowoltaicznych oraz pompy ciepła została wystawiona na zmarłą matkę, i to wyłącznie ją można było uznać za inwestora.

Ponadto, organ odwołał się do pojęcia „prawa majątkowego” użytego w treści artykułu 97 Ordynacji podatkowej², wskazując, że należy je odnosić do wszelkich praw majątkowych przysługujących wszystkim spadkobiercom podatnika przewidzianych w przepisach prawa podatkowego. Przykładowo, do praw majątkowych można zaliczyć prawo do zwrotu nadpłaty, prawo do zwrotu podatku, niewykorzystane prawo do rozłożenia zapłaty podatku na raty. Jednocześnie stanął na stanowisku, że przepisy nie odnoszą się do praw i obowiązków zmarłego ściśle związanych z jego osobą, do których należy zaliczyć między innymi przysługujące spadkodawcy prawo do ulg, czy zwolnień podatkowych.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę na tezy prezentowane w judykaturze dotyczące problematyki sukcesji podatkowej spadkobierców. Sądy uznają, że pojęcie „majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy” powinno być rozumiane jak najszerszej, a więc jako bezpośrednio uwarunkowane interesem ekonomicznym uprawnionego. Obejmuje następstwem prawnym – jako prawa majątkowe – wszelkie korzystne dla podatnika sytuacje prawne, w które wkracza spadkobierca³.

Sądy odwołują się również do stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, który podkreśla, że prawa i obowiązki majątkowe podatnika w dziedzinie prawa podatkowego nie mają

² Artykuł 97 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku (Dziennik Ustaw z 2021 roku, pozycja 1540; ze zmianami – dalej: „Ordynacja podatkowa”) stanowi, że zasadniczo spadkobiercy podatnika, przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy.

³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”) z dnia 3 lutego 2021 roku sygnatura II FSK 2892/18.

charakteru osobistego, ponieważ nie są związane z osobą podmiotu tych praw i obowiązków, są natomiast związane z majątkiem danej osoby. Pomimo odmiennego charakteru prawnego tworzą z punktu widzenia gospodarczego jedną całość z prawami i obowiązkami majątkowymi cywilnoprawnymi. Z tego względu – zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej – majątkowe prawa i obowiązki podatnika przewidziane w przepisach podatkowych przechodzą na spadkobiercę i w tym kontekście nie ma podstaw do wyłączenia ich z zakresu ochrony konstytucyjnego prawa do dziedziczenia⁴.

Także w orzecznictwie, które ukształtowało się na gruncie spraw dotyczących dziedziczenia prawa do zwolnienia podatkowego ze sprzedaży nieruchomości, czyli tak zwanej ulgi mieszkaniowej, wskazuje się, że prawo to może podlegać sukcesji podatkowej⁵. Sądy akcentują, że nie można rozumieć praw majątkowych spadkodawcy w taki sposób jak czynią to organy podatkowe, odnosząc to pojęcie wyłącznie do celów własnych spadkodawcy, przez co nadają im wymiar o charakterze osobistym.

O majątkowym charakterze prawa przesądza okoliczność, że w wyniku spełnienia przez podatnika przesłanek faktycznych do nabycia tego prawa, podatnik nie ma obowiązku zapłaty zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym. Efektem tego jest pozostanie w majątku podatnika kwoty pieniędzy równej wysokości zobowiązania podatkowego, które byłoby od niego należne, gdyby nie spełnił przesłanek uprawniających do zwolnienia od podatku. W przypadku, gdyby podatnik nie nabył prawa do zwolnienia od podatku, jego majątek zostałby umniejszony o kwotę zobowiązania podatkowego⁶.

Mając na uwadze powyższe, z niepokojem stwierdzam, iż stanowisko obecnie prezentowane przez organy podatkowe odmawiające spadkobiercom prawa do skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej, tak jak w przypadku opisanym na początku niniejszego wystąpienia, jest krzywdzące dla tej kategorii podatników.

⁴ Na przykład wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 kwietnia 2006 roku (sygnatura akt SK 46/05).

⁵ Tak też NSA w wyrokach z dnia: 16 kwietnia 2021 roku (sygnatura akt II FSK 3307/18), 16 marca 2022 roku (sygnatura akt II FSK 1736/19), 20 lutego 2019 roku (sygnatura akt II FSK 524/17), 29 listopada 2017 roku (sygnatura akt II FSK 2119/15), a także Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: „WSA”) w Krakowie w nieprawomocnym wyroku z dnia 27 lipca 2021 roku (sygnatura akt I SA/Kr 441/21).

⁶ Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2018 roku (sygnatura akt II FSK 3634/15).

Problem dotyczy osób, które najczęściej po stracie najbliższej osoby, stają przed wyzwaniem porządkowania skomplikowanych spraw majątkowych osoby zmarłej, (także w aspekcie podatkowym) i tym samym przed koniecznością toczenia sporów. W mojej ocenie, wykładnia przepisów obecnie stosowana przez organy prowadzi do unicestwienia praw spadkobierców na gruncie podatkowym.

Jednocześnie pragnę zauważyć, że w praktyce wielokrotnie już zdarzały się i nadal zdarzają się przypadki, kiedy administracja skarbową prezentuje stanowisko, sprzeczne z poglądami wyrażonymi w orzecznictwie sądów administracyjnych. Organy argumentują wówczas, że wyroki dotyczą konkretnych spraw podatników i tylko w tych sprawach rozstrzygnięcia w nich zawarte są wiążące. Takie podejście sprowadzające się do inicjowania lub kontynuowania z podatnikami sporów, aż do momentu kiedy ostatecznie nie wypowiedzi NSA w danej sprawie indywidualnej, nie realizuje zasady budzenia zaufania do organów podatkowych.

Owszem, zgadzam się ze stanowiskiem, że przepisy regulujące ulgi i zwolnienia podatkowe, stanowią wyjątek od generalnej zasady powszechności opodatkowania i w związku z tym nie jest dopuszczalne posługiwanie się w tym przypadku interpretacją rozszerzającą. Niemniej jednak, z punktu widzenia organu stojącego na straży konstytucyjnych praw i wolności obywatelskich, nie można akceptować wykładni, która wyraźnie prowadzi do wyłączenia spadkobierców z grupy podmiotów uprawnionych do ulg i zwolnień podatkowych.

Tym samym, mając za podstawę ustawę o Rzeczniku Praw Obywatelskich⁷, zwracam się do Pani Minister z uprzejmą prośbą o ocenę problemu i zajęcie stanowiska w sprawie, w szczególności proszę o przekazanie informacji, czy resort planuje działania, mające na celu dokonanie reasumpcji dotychczasowego stanowiska w sprawie stosowania profiskalnej wykładni przepisów przez administrację skarbową, która zmierza do ograniczenia realizacji praw spadkobierców w kontekście korzystania przez nich z ulg i zwolnień podatkowych.

Łączę wyrazy szacunku,

⁷ Artykuł 16 ustęp 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 roku o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dziennik Ustaw z 2020 roku, pozycja 627, ze zmianami – dalej: „ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich”).

Marcin Wiącek
Rzecznik Praw Obywatelskich
/-podpisano elektronicznie/