



**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**MINISTER FINANSÓW**

Warszawa, 27 lipca 2022 roku

Sprawa: Pismo Rzecznika Praw  
Obywatelskich  
nr V.511.718.2022.EG

Znak sprawy: DOP2.055.1.2022

**Pan**

**Marcin Więcek**

Rzecznik Praw Obywatelskich  
ePUAP: /RPO/SkrytkaESP

Szanowny Panie Rzeczniku,

w odpowiedzi na wystąpienie z 27 czerwca 2022 roku pragnę w pierwszej kolejności podziękować za zwrócenie uwagi na kwestię sposobu stosowania przez organy Krajowej Administracji Skarbowej, w tym Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, przepisów prawa podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> w kontekście praw spadkobierców do skorzystania przez nich z ulg i zwolnień podatkowych, które przysługiwały spadkodawcy.

Z nadesłanej korespondencji wynika, że w ostatnim czasie do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich docierają sygnały, że organy podatkowe zajmują niekorzystne dla podatników stanowisko, polegające na nierespektowaniu praw spadkobierców do skorzystania przez nich z ulg i zwolnień podatkowych. Jako przykład wskazał Pan interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 maja 2022 r. nr 0114-KDIP3-2.4011.449.2022.1.EW w zakresie możliwości przejęcia przez spadkobierców prawa do tzw. ulgi termomodernizacyjnej, o której mowa w art. 26h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup>.

W związku z powyższym zwrócił się Pan z prośbą o ocenę problemu i zajęcie stanowiska w sprawie, w szczególności 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

<sup>1</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.



praw spadkobierców w kontekście korzystania przez nich z ulg i zwolnień podatkowych.

W tym miejscu pragnę zauważyć, że tożsama kwestia na gruncie stosowania art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej, lecz dotycząca prawa spadkobierców do skorzystania z przysługujących spadkodawcy uprawnień do tzw. ulgi mieszkaniowej (art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) była przedmiotem Rekomendacji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie poprawy jakości orzecznictwa w sprawach podatkowych, skierowanych do organów Krajowej Administracji Skarbowej, i została rozstrzygnięta na korzyść podatników. Uwzględniając dominującą linię orzeczniczą sądów administracyjnych Ministerstwo Finansów przychyliło się do przyjętej w orzecznictwie wykładni, zgodnie z którą prawo do zwolnienia od podatku dochodowego dochodu ze sprzedaży nieruchomości, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ma wymiar majątkowy, a więc może podlegać przejęciu na podstawie art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej.

Odnosząc się do problematyki dotyczącej możliwości dziedziczenia ulgi termomodernizacyjnej, o której mowa w art. 26h ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przez spadkobiercę osoby, której ta ulga przysługiwała, należy wskazać, że w art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej ustanowiona została zasada sukcesji generalnej majątkowych praw i obowiązków spadkobierców podatnika, zgodnie z którą spadkobierca podatnika, z zastrzeżeniem treści § 1a, 2 i 2a tego artykułu, przejmuje przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy.

Od tej zasady Ordynacja podatkowa wprowadza wyjątki dotyczące uregulowania skutków i warunków przejęcia przez następców praw o charakterze niemajątkowym, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, oraz praw i obowiązków związanych z pełnieniem przez spadkodawcę funkcji płatnika.

Podstawę przejęcia przez spadkobierców przysługujących spadkodawcy praw o charakterze niemajątkowym związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą stanowi przepis art. 97 § 2 Ordynacji podatkowej. Uprawnienia te przechodzą na spadkobierców pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek. Zasady sukcesji, określone w art. 97 § 2 Ordynacji podatkowej, stosuje się odpowiednio do praw i obowiązków z tytułu sprawowanych przez spadkodawcę funkcji płatnika (art. 97 § 3 Ordynacji podatkowej).

Spadkobiercy podatnika przejmują także prawa i obowiązki wynikające z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego (art. 97 § 4 Ordynacji podatkowej).

W orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażany jest pogląd, że zakresem sukcesji „majątkowych praw” w rozumieniu art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej są objęte prawa istniejące przed śmiercią spadkodawcy, bezpośrednio uwarunkowane interesem ekonomicznym uprawnionego. Chodzi o takie prawa, wynikające z regulacji podatkowych, które za życia zmarłego podatnika kształtowały jego sytuację z punktu widzenia ekonomicznego, a więc przede wszystkim prowadziły do zmniejszenia, czy wręcz wyeliminowania obciążenia spadkodawcy podatkiem. Niezbędne jest przy tym wystąpienie skutku materialnego, w postaci powstania prawa (konkretyzacja tego prawa) za życia spadkodawcy. Jako przykłady praw o charakterze majątkowym wskazywane są

w orzecznictwie i doktrynie prawa do ulg podatkowych<sup>3</sup>. Co prawda orzeczenia te dotyczą spraw, przedmiotem których są ulgi inne niż termomodernizacyjna, jednak stanowisko w nich zaprezentowane można odnieść również do ulgi termomodernizacyjnej.

Przepis art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej obejmuje swym zakresem prawa majątkowe, jakie są przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Zatem zgadzam się, że chodzi o takie prawa, wynikające z regulacji podatkowych, które za życia zmarłego podatnika kształtowały jego sytuację z punktu widzenia ekonomicznego, a więc przede wszystkim prowadziły do zmniejszenia, czy wręcz wyeliminowania obciążenia spadkodawcy podatkiem. Prawa majątkowe związane są zatem zawsze z interesem ekonomicznym podmiotu uprawnionego i z jego majątkiem.

Należy również zgodzić się ze stanowiskiem, w myśl którego 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. Rezultatem tego jest pozostanie w majątku podatnika kwoty pieniędzy odpowiadającej 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 podatkowego.

W świetle powyższego, w mojej ocenie, prawo do ulgi termomodernizacyjnej należy zaliczyć do przewidzianych w przepisach prawa podatkowego praw majątkowych. Przychylam się zatem do wykładni przepisów prawa podatkowego, zgodnie z którą prawo do ulgi termomodernizacyjnej, o której mowa w art. 26h ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ma wymiar majątkowy, a więc co do zasady może podlegać przejęciu na podstawie art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej.

W związku z powyższym, uwzględniając Pana uwagi o niekorzystnym dla podatników stanowisku organów podatkowych w tej kwestii, dostrzegam potrzebę podjęcia działań mających na celu przygotowanie stosownych wyjaśnień dla organów Krajowej Administracji Skarbowej, zgodnych z przedstawionym powyżej stanowiskiem.

Końcowo, odnosząc się do ww. interpretacji indywidualnej wyjaśniam, że każda interpretacja wydawana jest w konkretnym i indywidualnym stanie faktycznym. Stąd też interpretacje indywidualne, których przedmiotem jest sukcesja podatkowa prawa do ulgi termomodernizacyjnej, zostaną poddane dokładnej analizie pod kątem ich prawidłowości i ewentualnej zmiany w trybie, o którym stanowi Ordynacja podatkowa.

Ufam, że poczynione wyjaśnienia są wystarczające.

Z wyrazami szacunku

---

<sup>3</sup> Wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 17 maja 2022 r. (II FSK 249/20), z 14 kwietnia 2021 r. (II FSK 3509/18), z 3 grudnia 2020 r. (II FSK 1760/18), z 20 lutego 2019 r. (II FSK 524/17), z 18 stycznia 2018 r. (II FSK 3634/15), z 30 kwietnia 2014 r. (II FSK 1227/12) i z 10 lutego 2009 r. (II FSK 1623/07).

Z upoważnienia  
Ministra Finansów

Podsekretarz Stanu Zastępca Szefa KAS

**Anna Chałupa**

/podpisano kwalifikowanym  
podpisem elektronicznym/