



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Irena LIPOWICZ

RPO-673013-V/11/AB

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

Warszawa,

12. III. 2013

Pan

Jan Vincent - Rostowski

Minister Finansów

Warszawa

Szanowny Panie Ministrze,

Na kanwie nadesłanej skargi pojawił się problem natury generalnej co do zgodności art. 22 ust. 1d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2012 r. poz. 361; zwanej dalej „u.p.d.o.f.”) z art. 32 ust. 1, art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji. W treści skargi podniesiono zarzut, że zasady obliczania kosztów uzyskania przychodu z odkupienia jednostek uczestnictwa lub certyfikatów inwestycyjnych - nabytych w drodze spadku lub darowizny - różnią się od przyjętych w omawianym przepisie dla przychodów ze zbycia nieodpłatnie nabytych świadczeń w naturze lub innych nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 11 ust. 2 i 2a u.p.d.o.f, wyłącznie bowiem dla tej drugiej grupy przychodów ustawodawca przyjął szczególne rozwiązania w kwestionowanym przepisie. W obowiązującym stanie prawnym w niekorzystny sposób kształtuje się sytuacja podatkowa spadkobierców i obdarowanych również wtedy, gdy przedmiotem przysporzenia były papiery wartościowe, udziały w spółkach kapitałowych lub pochodne instrumenty finansowe. W ocenie wnioskodawcy przedmiotowe zróżnicowanie zasad ustalania kosztów uzyskania stanowi o niekonstytucyjności art. 22 ust. 1d u.p.d.o.f.

Odnosząc się do przedstawionego wniosku pragnę zauważyć.

Dziedziczenie jest naturalną formą przekazywania majątku na rzecz rodziny i osób niespokrewnionych. Nieodpłatne przekazanie majątku może nastąpić również na podstawie umowy darowizny. Przyrost majątku następujący w wyniku dziedziczenia i darowizny powoduje powstanie obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn (art. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn; tekst jednolity: Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 z późn. zm.). Podmiotem tego podatku są osoby fizyczne, a przychody mu podlegające są wyłączone od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.).

W obowiązującym w Polsce systemie opodatkowania dochodów ludności, podatek od spadków i darowizn stanowi swoiste uzupełnienie podatku dochodowego od osób fizycznych. Przyjęty model opodatkowania spadków i darowizn otrzymanych przez osoby fizyczne podatkiem odrębnym w stosunku do podatku dochodowego od osób fizycznych jest umotywowany stosowaniem specyficznych rozwiązań różnicujących wysokość opodatkowania w zależności od stopnia pokrewieństwa. Takie rozwiązania są bezprzedmiotowe w podatku dochodowym od osób fizycznych opartym na ekonomicznych uwarunkowaniach osiągnięcia dochodu.

Dla osób prawnych, spółek kapitałowych w organizacji i jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej podlegających opodatkowaniu na podstawie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.) przyrost majątku opodatkowany u osób fizycznych podatkiem od spadków i darowizn stanowi przychód w podatku dochodowym od osób prawnych.

Z art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f. - zgodnie z którym dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami jego uzyskania - wynika, że w systemie podatku dochodowego od osób fizycznych koszty uzyskania przychodu stanowią obok przychodu drugą niezbędną wielkość, bez której nie jest możliwe obliczenie podatku, gdy opodatkowaniu podlega dochód (a nie sam przychód). Ogólna zasada ustalania kosztów uzyskania przychodu została określona w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f, zgodnie z którym są to koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu,

lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem wydatków wymienionych w art. 23 u.p.d.o.f. Zasadą jest, że za koszty pomniejszające przychód podlegający opodatkowaniu mogą być uznane tylko wydatki faktycznie poniesione przez podatnika uzyskującego ten przychód. Ustawodawca przewidział jednak odstępstwa od tej zasady. Jednym z nich jest wskazany w art. 22 ust. 1d u.p.d.o.f. szczególny przypadek określania kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw albo innych świadczeń, nabytych przez zbywającego nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, w związku z którymi - stosownie do art. 11 ust. 2 - 2b u.p.d.o.f. - określony został przychód. Przepis ten daje możliwość uznania za koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia również takiej wartości, której podatnik nie wydatkował w związku z nieodpłatnym nabyciem rzeczy lub praw, ale która stanowiła przychód do opodatkowania z tytułu nieodpłatnie nabytych świadczeń (praw). Stąd przepis ten ma zastosowanie również wtedy, gdy w związku z nieodpłatnym lub częściowo odpłatnym nabyciem podatnik nie miał obowiązku zapłacenia podatku dochodowego od osób fizycznych, bowiem uzyskany przychód był wolny od podatku.

Rozwiązanie przyjęte w omawianym przepisie ma na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych tej samej podstawy opodatkowania: po raz pierwszy w momencie nabycia nieodpłatnych rzeczy (praw), a po raz drugi w momencie ich zbycia.

Z mocy art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. w przypadku osiągnięcia przychodu z odpłatnego zbycia stanowią koszt uzyskania przychodu wydatki na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) w spółce mającej osobowość prawną oraz innych papierów wartościowych, a także wydatki na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych. Oparty na tym przepisie pogląd, że wydatki poniesione przez spadkodawcę na nabycie jednostek uczestnictwa, certyfikatów inwestycyjnych czy papierów wartościowych nie stanowią dla spadkobiercy kosztów uzyskania przychodu dominuje w praktyce organów podatkowych i w orzecznictwie sądów administracyjnych (patrz: wyroki NSA: z 10 lutego 2009 r. sygn. akt II FSK 1623/07, II FSK 1624/07 i II FSK 1625/07; z 2 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 2557/10; wyrok WSA w Lublinie z 24 listopada 2010 r. sygn. akt I SA/Lu 419/10 i oddalający złożoną od tego wyroku skargę kasacyjną

wyrok NSA z dnia 29 listopada 2012 r. sygn. akt II FSK 787/11 czy nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 22 maja 2012 r. sygn. akt III SA/Wa 2593/11).

Niestosowanie dla przychodów z odkupienia jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, z odpłatnego zbycia papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych lub udziałów w spółkach mających osobowość prawną - nabytych w drodze dziedziczenia lub darowizny - zasad ustalania kosztów uzyskania określonych w art. 22 ust. 1d u.p.d.o.f., budzi moje wątpliwości, co do zgodności ze standardami konstytucyjnymi, w tym z wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji, zasadą równości.

Omawiany przepis zapobiega podwójnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodu ze zbycia nieodpłatnie nabytych rzeczy, praw i innych nieodpłatnych świadczeń, i to niezależnie od tego, czy podatek dochodowy od osób fizycznych został zapłacony w momencie nabycia. Tymczasem w przypadku odpłatnego zbycia - lub odkupienia - nabytych w drodze darowizny lub spadku papierów wartościowych, udziałów w spółkach mających osobowość prawną, pochodnych instrumentów finansowych, jednostek uczestnictwa lub certyfikatów inwestycyjnych dla określenia kosztów uzyskania zbywającego nie ma zastosowania art. 22 ust. 1d u.p.d.o.f, a jednocześnie nie są tymi kosztami kwota przychodów podlegająca opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn (czysta wartość), czy koszt nabycia poniesiony przez darczyńcę lub spadkodawcę.

W mojej ocenie okoliczność, że nabycie spadku i darowizny przez osoby fizyczne podlega odrębnemu reżimowi opodatkowania nie uzasadnia stosowania w podatku dochodowym od osób fizycznych do przychodów opodatkowanych zgodnie z art. 30a ust. 1 pkt 5 i art. 30b ust. 1 u.p.d.o.f. jedynie ogólnej zasady określania kosztów uzyskania wyrażonej w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f, z pominięciem postanowień art. 22 ust. 1d u.p.d.o.f. Takie uregulowanie powoduje obciążenie majątku nabytego w drodze spadku lub darowizny dwiema daninami - podatkiem od spadków i darowizn oraz podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Istnienie zatem dwóch reżimów opodatkowania przychodów ludności jest źródłem podwójnego - w sensie ekonomicznym - opodatkowania tego samego przychodu, przy czym nie dochodzi do obciążenia majątku dwoma podatkami, gdy przedmiotem spadku lub darowizny

są pieniądze. Jednocześnie w systemie podatku dochodowego od osób fizycznych istnieje odstępstwo od zasady, że wydatki poniesione przez spadkobiercę lub darczyńcę nie mają wpływu na wysokość opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia. Zawiera je art. 5a pkt 12 u.p.d.o.f., zgodnie z którym w przypadku zbycia papierów wartościowych nabytych w wyniku dziedziczenia lub otrzymanych na podstawie umowy darowizny, wydatki poniesione przez spadkodawcę lub darczyńcę na ich zakup wpływają na wysokość opodatkowania dochodu z dyskonta będącego różnicą pomiędzy ceną wykupu a ceną zakupu tych papierów przez spadkodawcę lub darczyńcę.

W sytuacji, gdy zasada powszechności i równości opodatkowania wynikająca z art. 84 Konstytucji nie stanowi przeszkody w stosowaniu szczególnych zasad określania kosztów uzyskania przychodu dla nieodpłatnie nabytych rzeczy i praw oraz innych nieodpłatnych świadczeń sam fakt, że nabycie jednostek uczestnictwa, certyfikatów inwestycyjnych, papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych lub udziałów w spółkach mających osobowość prawną w drodze dziedziczenia i darowizny podlega podatkowi od spadków i darowizn nie uzasadnia odmiennego traktowania w systemie podatku dochodowego od osób fizycznych przychodu z ich odpłatnego zbycia w zakresie jego kosztów uzyskania.

Z przedstawionych względów, działając na zasadzie art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (tekst jednolity: Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147, z późn. zm.), zwracam się do Pana Ministra o rozważenie wystąpienia z inicjatywą ustawodawczą mającą za przedmiot nowelizację omawianego art. 22 ust. 1d u.p.d.o.f.

Łożysz porządkiem

Zeme Jijou