



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

Warszawa, 12. 04. 2013 r.

RPO-724484/V/13/EG

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

**Pan**  
**Jan Vincent-Rostowski**  
**Wicepremier**  
**Minister Finansów**  
**ul. Świętokrzyska 12**  
**00-916 Warszawa**

*Szanowny Panie Premierze*

Z sygnałów napływających do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich wynika, iż w praktyce zdarzają się następujące sytuacje. Małżonkowie objęci ustawowym ustrojem wspólności majątkowej nabywają nieruchomości do majątku wspólnego. Za życia nie zawierają umów znoszących wspólność majątkową. Następnie jeden z nich umiera, a spadek po nim nabywa w drodze dziedziczenia drugi małżonek. Wdowa lub wdowiec niejednokrotnie decyduje się na zbycie nieruchomości np. w drodze umowy dożywocia przed upływem 5 lat od końca roku, w którym nastąpiła śmierć współmałżonka.

Wówczas organy podatkowe stoją na niekorzystnym dla podatników stanowisku uznając, iż w wyniku śmierci jednego z małżonków znajdującego się w ustroju małżeńskiej wspólności majątkowej, drugi małżonek nabywa w drodze spadku po raz drugi udział w tej samej nieruchomości. W konsekwencji, zdaniem organów podatkowych w przypadku gdy wdowa lub wdowiec zbywa nieruchomość w drodze umowy dożywocia, udział nabyty w drodze dziedziczenia stanowi źródło przychodu podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych („PIT”) na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm. - („ustawa o PIT”), jeżeli nie upłynęło 5 lat od końca roku kalendarzowego w którym nastąpiło nabycie (rozumiane jako dzień śmierci współmałżonka). Tytułem przykładu można wskazać na interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 października 2012 r., nr IPPB2/415-651/12-4/MG oraz z 20 lipca 2012 r., nr IPPB1/415-602/12-2/AM.

Podstawą przyjęcia przez organy podatkowe dopuszczalności opodatkowania przychodu z tytułu zbycia nieruchomości w drodze umowy dożywocia jest mylne rozumienie terminu „nabycie” z art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT oraz niewłaściwe rozumienie instytucji „wspólności małżeńskiej”. Na powyższe zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny („NSA”) w wyroku z dnia 8 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1101/10.

W ocenie NSA wadliwy jest pogląd, zgodnie z którym w wyniku śmierci jednego z małżonków znajdującego się w ustroju małżeńskiej wspólności majątkowej, drugi małżonek nabywa w drodze spadku po pierwszym małżonku, po raz drugi, udział w tej samej nieruchomości. Z uwagi na istotę wspólności majątkowej małżeńskiej, nie jest możliwe wyodrębnienie przypadającego każdemu z małżonków udziału w nieruchomości już podczas pierwotnego, wspólnego jej nabycia.

Sąd podkreślił, iż wspólność małżeńska jest szczególnym rodzajem współwłasności. Jest to wspólność bezudziałowa, w czasie której trwania małżonkowie nie mogą rozporządzać swoimi prawami do majątku wspólnego jako całości. Wspólność ta jest wspólnością masy majątkowej, to znaczy obejmuje cały zbiór praw majątkowych takich jak własność i inne prawa rzeczowe czy wierzytelności. NSA wskazał, iż współwłasność łączna, w tym wypadku wspólność majątkowa, różni się od ułamkowej tym, że nie można w niej określić ilości udziałów każdego współwłaściciela. Obu współwłaścicielom przysługuje pełne prawo do całej masy majątkowej w niej zawartej (tak: Gniewek E., Komentarz do art. 196 Kodeksu cywilnego).

W ocenie Sądu, uproszczeniem jest przyjęcie przez organy podatkowe, że dochodzi do dwukrotnego nabycia nieruchomości - pierwszy raz w chwili zakupu nieruchomości wraz z współmałżonkiem w przypadku obowiązywania wspólności majątkowej - a drugi raz w wyniku dziedziczenia po śmierci współmałżonka. Skoro z uwagi na wspólność majątkową nie można wyodrębnić udziałów, które małżonkowie posiadali w chwili nabycia nieruchomości w małżeństwie, to w konsekwencji nie można przyjąć, że 5-letni termin biegnie od daty nabycia nieruchomości w drodze spadku.

Nadto, NSA zwrócił uwagę, iż rozstrzyganie wątpliwości przy pomocy wykładni *in dubio pro fisco* ma charakter wykładni rozszerzającej. Prowadzi bowiem w sposób nieuprawniony do zmiany zakresu stosowania art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT poprzez objęcie jego skutkami takich stanów faktycznych, których opodatkowanie nie jest wyraźnie

i jednoznacznie wskazane w ustawie. Oznacza to przekroczenie, za pomocą wykładni praktycznej dokonywanej przez organ podatkowy granicy niedopuszczalności rozszerzenia zakresu opodatkowania w drodze wykładni.

Mając na uwadze powyższe, Rzecznik Praw Obywatelskich z niepokojem stwierdza, iż stanowisko obecnie prezentowane przez organy podatkowe może być krzywdzące dla specyficznej kategorii podatników. W większości przypadków problem dotyczy bowiem osób starszych, które po śmierci współmałżonka niejednokrotnie decydują się na zbycie nieruchomości m.in. w drodze umowy dożywocia z powodów finansowych oraz zdrowotnych, nie zdając sobie sprawy z negatywnych konsekwencji podatkowych. Temat ten jest przedmiotem szczególnego zainteresowania ze strony Rzecznika, ponieważ przestrzeganie i ochrona praw osób starszych stanowi jeden z priorytetów obecnej kadencji.

Jednocześnie w ocenie Rzecznika praktyka stosowana przez organy podatkowe stoi w sprzeczności z poglądami wyrażonymi w orzecznictwie sądów administracyjnych (tak np. przywołany wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1101/10, a także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 26 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 1474/11). Rzecznik ma na uwadze, iż powołane wyroki dotyczą konkretnych spraw podatników i tylko w tych sprawach rozstrzygnięcia w nich zawarte są wiążące. Niemniej jednak stwierdza, iż organy podatkowe powinny respektować stanowisko, w szczególności NSA, który uznał za błędną wykładnię prawa prowadzącą do opodatkowania osób starszych dokonujących zbycia nieruchomości przed upływem 5-letniego okresu licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zmarł współmałżonek.

Dodatkowo Rzecznik pragnie wskazać, iż omawiany problem był przedmiotem zapytania nr 2345 do Ministra Finansów z dnia 25 października 2012 r. Przy czym wówczas zwracano uwagę na istnienie „luki w prawie” uniemożliwiającej sprzedaż nieruchomości przed upływem 5 lat, w przypadku gdy stanowiła ona wspólną własność ze zmarłym małżonkiem. Z odpowiedzi udzielonej przez podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów wynika, iż aktualnie nie są prowadzone prace mające na celu zmianę obowiązującego stanu prawnego w sprawie będącej przedmiotem zapytania poselskiego. W tym miejscu Rzecznik zwraca uwagę, iż źródłem przedstawionego problemu nie są obecnie obowiązujące przepisy ustawy o PIT, lecz ich błędna wykładnia i w konsekwencji niewłaściwe stosowanie przez organy podatkowe.

Tym samym, mając za podstawę art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r., Nr 14, poz. 147 ze zm.) Rzecznik zwraca się z uprzejmą prośbą do Pana Ministra o ponowną ocenę problemu i zajęcie stanowiska w sprawie.

*Z poszanowaniem*

Z upoważnienia  
Rzecznika Praw Obywatelskich

  
Stanisław Trociuk  
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich