

## DECYZJA O ZAKRESIE ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ SPADKOBIERCY

### 1. Wprowadzenie

Zakres sukcesji podatkowej w przypadku spadkobierców podatników, zgodnie z art. 97 § 1 o.p., co do zasady obejmuje przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki. Nabycie praw po zmarłym następuje z mocy ustawy, gdy do przeniesienia obowiązków konieczne jest wydanie przez właściwy organ podatkowy, po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy.

Przepisy regulujące zasady przenoszenia na spadkobierców odpowiedzialności za zobowiązania mają skomplikowany charakter i nie mogą budzić wątpliwości, w szczególności w zakresie samego charakteru decyzji o zakresie odpowiedzialności. Należy też zwrócić uwagę na fakt, iż ustawodawca w sposób szczególny odniósł się do sytuacji spadkobierców podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, regulując odrębnie te kwestie w przepisach art. 104 o.p. Sprawia to, że zasygnalizowana wyżej tematyka zasługuje na szczególną uwagę.

Przedmiotem niniejszego opracowania będzie kompleksowe omówienie zagadnień związanych z przenoszeniem przez organ podatkowy na spadkobierców odpowiedzialności za szeroko pojęte należności podatników. W tym kontekście w kolejności przedstawione zostaną zagadnienia związane z przesłankami wydania, charakterem oraz treścią ww. decyzji, a także właściwością organów podatkowych uprawnionych do wydawania tego typu rozstrzygnięć.

### 2. Przesłanki wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy

Decyzja o zakresie odpowiedzialności dotyczy spadkobierców podatnika. To oczywiste twierdzenie nie jest już, jak się okazuje, takie, gdy odnieść je do pytania,

na podstawie jakich dokumentów organ podatkowy ustala, czy określony podmiot posiada wskazany przymiot. Śmierć spadkodawcy wskazuje jedynie na to, że nastąpiło przejście praw i obowiązków majątkowych na inne osoby. Może jednak pozostać niewiadomym, komu i w jakim zakresie przypadł spadek, zwłaszcza że może on przejść na mocy testamentu na osobę niepowiązaną ze spadkodawcą więzami krwi lub powinowactwa. Konieczne jest więc stworzenie instrumentów prawnych pozwalających stwierdzić, kto i w jakiej części jest spadkobiercą<sup>1</sup>. Takim instrumentem jest postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku. Jest to dowód uprawnień spadkobiercy. Zgodnie z art. 1027 kc. stanowi, że względem osoby trzeciej, która nie rości sobie prawa do spadku z tytułu dziedziczenia, spadkobierca może udowodnić swe prawa wynikające z dziedziczenia tylko stwierdzeniem nabycia spadku.

W kontekście powyższego zauważyć należy, iż część przedstawicieli doktryny stoi na stanowisku, zgodnie z którym, dla stosowania przepisów art. 97 i nast. o.p. bez znaczenia jest, czy osoba uważana za spadkobiercę legitymuje się stwierdzeniem nabycia spadku<sup>2</sup>. Co za tym idzie, autorzy tego poglądu dopuszczają orzekanie o odpowiedzialności podatkowej spadkobierców bez względu na to, czy zostało wydane postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku. Ze stanowiskiem takim trudno jednak zgodzić się, przynajmniej z kilku powodów.

Po pierwsze, orzekanie o odpowiedzialności spadkobierców bez zakończenia spraw związanych ze stwierdzeniem nabycia spadku, w istocie rzeczy pozwala na przeniesienie odpowiedzialności nie na spadkobiercę, lecz jedynie na potencjalnego spadkobiercę, co w świetle art. 97 i nast. o.p. nie jest dopuszczalne.

Po drugie, za przypisaniem prawomocnemu postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku kluczowego – gdy chodzi o przeniesienie odpowiedzialności podatkowej – znaczenia, przemawia brzmienie art. 306f o.p., który zobowiązuje organ podatkowy do wydania na wniosek osoby, która uprawdopodobni, że może być spadkobiercą, zaświadczenia o wysokości zobowiązań spadkodawcy. W przepisie tym ustawodawca wprost dopuszcza jedynie uprawdopodobnienie faktu, iż dana osoba może dziedziczyć, gdy art. 97 o.p. stanowi wprost o spadkobiercy, a zatem podmiocie, który prawo do spadku już nabył i jest to stwierdzone prawomocnym postanowieniem sądu.

Po trzecie, w art. 99 o.p. ustawodawca uwzględniła konieczność zakończenia przed orzeczeniem o odpowiedzialności podatkowej spadkobierców postępowania w sprawie stwierdzenia nabycia spadku, zawieszając na czas tego postępowania bieg wskazanych w tym przepisie terminów. Zauważyć trzeba, że terminy, których

1 E. Skowrońska-Bocian, *Prawo spadkowe*, Warszawa 1997, s. 124.

2 Zob. S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabał, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 361 oraz M. Zdebel, (w:) H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2006, s. 537.

biegu zawieszenie dotyczy to nie tylko termin do zwrotu nadpłaty (art. 80 § 1), ale również termin doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania (art. 68), czy też przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70). Z art. 99 o.p. wynika więc, że ustawodawca dostrzega konieczność prowadzenia postępowań w sprawie stwierdzenia nabycia spadku przed przeniesieniem odpowiedzialności na spadkobierców.

Reasumując, podstawowym warunkiem wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy jest zakończenie postępowania w sprawie stwierdzenia nabycia spadku. Jedynie prawomocne postanowienie w tym zakresie stanowić może dowód praw do spadku.

Orzeczenie o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy może mieć miejsce, jeżeli (art. 100 w zw. z art. 102 § 1 o.p.):

- a) w stosunku do spadkodawcy nie zostało wszczęte postępowanie podatkowe lub
- b) postępowanie podatkowe, którego stroną był spadkodawca, zostało zakończone ostateczną decyzją.

Z powyższego wyprowadzić należy wniosek, iż decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy nie może być wydana w sytuacji, gdy w stosunku do spadkodawcy jeszcze za jego życia podjęto i przed dniem śmierci nie zakończono postępowania podatkowego w przedmiocie należności, za które odpowiedzialność ma być przeniesiona. W takiej bowiem sytuacji spadkobierca, na mocy art. 102 § 2 o.p., wstępuje w miejsce dotychczasowej strony postępowania, a zatem staje się adresatem decyzji kończącej to postępowanie. Jeżeli natomiast prowadzone za życia spadkodawcy postępowanie podatkowe zakończyło się wydaniem decyzji, która w tym okresie nie stała się ostateczna, to albo spadkobierca wchodzi w miejsce nieżyjącej już strony do podjętego postępowania odwoławczego, albo też ma prawo stać się stroną takiego postępowania po złożeniu odwołania od decyzji doręczonej spadkodawcy. Jak stanowi bowiem art. 103 o.p., organ podatkowy zawiadamia spadkobierców o złożonych przez spadkodawcę odwołaniach od decyzji albo też o decyzjach, które zostały doręczone spadkodawcy, a w dniu jego śmierci nie upłynął jeszcze termin do złożenia odwołania. W tym drugim przypadku prawo do złożenia odwołania przysługuje spadkobiercom, a termin do jego złożenia biegnie ponownie od dnia doręczenia zawiadomienia.

Powyższe prowadzi do wniosku, że o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy można orzekać jedynie wtedy, gdy należności, za które przenoszona jest odpowiedzialność wynikają z niebudzącej wątpliwości deklaracji albo też ostatecznej decyzji. Reguła ta w całej rozciągłości znajduje też zastosowanie do spadkobierców podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Jeżeli spadkodawca złożył zeznanie podatkowe za dany rok albo też wysokość tego zobowiązania określono mu w ostatecznej decyzji, organ podatkowy przenosi odpowiedzialność za ewen-

tualne zobowiązania lub zaległości podatkowe w drodze decyzji wydanej na podstawie art. 100 o.p. Jeżeli natomiast podatek dochodowy od osób fizycznych nie został przez spadkodawcę samodzielnie rozliczony (zeznanie) albo też nie określił go w decyzji organ podatkowy, zastosowanie znajduje art. 104 o.p. Zgodnie z tym przepisem, organ podatkowy informuje spadkobierców, na podstawie posiadanych danych, o wysokości dochodu lub przychodu spadkodawcy oraz o wysokości wpłaconych zaliczek na podatek lub podatku, podając równocześnie przypadającą do zapłacenia kwotę podatku lub kwotę nadpłaty. Po upływie 30 dni od dnia otrzymania tej informacji, w okresie których spadkobierca ma prawo powiadomić organ podatkowy o poniesionych przez spadkodawcę wydatkach uprawniających do ulg podatkowych, organ ten doręcza spadkobiercy decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego lub stwierdzającą nadpłatę.

### 3. Charakter decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy

W doktrynie nie ma jednolitości stanowisk co do charakteru prawnego decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców. W części opracowań wskazuje się na deklaratoryjny, a w części na konstytutywny charakter tej decyzji<sup>3</sup>.

Za deklaratoryjnym charakterem decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy wydają się przemawiać przede wszystkim<sup>4</sup>:

- odesłanie w art. 98 o.p. do przepisów kc. w zakresie przyjęcia i odrzucenia spadku oraz odpowiedzialności za długi spadkowe. Prawa i obowiązki na gruncie kc. przechodzą na spadkobiercę z chwilą śmierci spadkodawcy, bez konieczności wydawania w tym zakresie jakiegokolwiek rozstrzygnięcia. Postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku ma jedynie charakter deklaratoryjny;
- przepis art. 100 o.p. mówi wyraźnie o decyzji, w której organ podatkowy określa jedynie zakres odpowiedzialności, a nie przesądza o samej odpowiedzialności, która powstaje z chwilą otwarcia spadku;
- w decyzji o odpowiedzialności organ podatkowy określa wysokość znanych w dniu otwarcia spadku zobowiązań spadkodawcy (art. 100 § 2 o.p.). Prze-

3 W komentarzach do o.p. autorstwa: S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, (s. 369-370) oraz C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 321 wskazuje się na deklaratoryjny charakter decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców. Z kolei M. Mastalski jednoznacznie opowiada się za konstytutywnym charakterem takiej decyzji – zob. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2005, s. 435.

4 Obszernej analizie zagadnień związanych z charakterem decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy dokonał D. Mączyński – zob. D. Mączyński, *Charakter prawny decyzji podatkowej. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika (inkasenta)*. Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy, *Monitor Podatkowy* 2001, nr 4, s. 25.

pis ten wskazuje więc, że decyzja o zakresie odpowiedzialności dotyczy jedynie takich zobowiązań, które już uprzednio powstały wobec spadkodawcy czy to z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.), czy przez doręczenie decyzji ustalającej (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.);

- w art. 100 § 3 o.p. ustawodawca wskazał 14-dniowy termin płatności zobowiązań wynikających z decyzji, co byłoby niepotrzebne, przyjmując, że mamy do czynienia z decyzją o charakterze konstytutywnym, gdyż stanowiłoby to powtórzenie art. 47 § 1 o.p. Przepis ten stanowi wprost, że termin płatności wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- skutkiem niedotrzymania 14-dniowego terminu płatności zobowiązań wynikających z decyzji o zakresie odpowiedzialności, jest dalsze naliczanie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy (art. 101 § 2 o.p.). Sugeruje to, że mamy do czynienia nie z nowym zobowiązaniem, ale zaległością podatkową powstałą wcześniej.

Z drugiej strony, art. 98 o.p., który mówi jedynie o przejęciu odpowiedzialności za wskazane w tym przepisie należności, zbliża tę regulację do zakresu odpowiedzialności osób trzecich, w stosunku do których orzeka się w drodze konstytutywnej decyzji wydanej na podstawie art. 108 § 1 o.p. Innym argumentem jest powiązanie samej odpowiedzialności, która wynika z ustawy z jej zakresem, który określa decyzja. W tym aspekcie pojawia się konstytutywny pierwiastek decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy, która w istocie przesądza o jej zakresie, a zatem wysokości należności, za które odpowiada spadkobierca.

Ważąc przedstawione argumenty, przyjąć można, że decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobierców ma charakter deklaratoryjny. Decyzja ta nie tworzy u spadkobierców nowego zobowiązania, ale potwierdza wysokość zobowiązania powstałego uprzednio u spadkodawcy.

Następstwem przyjęcia deklaratoryjnego charakteru decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy jest, po pierwsze, dopuszczenie możliwości uiszczenia zobowiązań przez spadkobiercę, nawet wobec braku takiej decyzji (np. w oparciu o otrzymane wcześniej zaświadczenie o wysokości zobowiązań spadkodawcy – art. 306f o.p.). Po drugie, wydanie takiej decyzji wiąże się z koniecznością uwzględnienia terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 o.p. Termin ten, zgodnie z art. 99 o.p., ulega jednak zawieszeniu od dnia śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, nie dłużej jednak niż do dnia, w którym upłynęły 2 lata od śmierci spadkodawcy.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Zob. R. Dowgier, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 446.

#### 4. Treść decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy

Treść decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy w istocie odpowiada zakresowi odpowiedzialności wyznaczonemu przepisami art. 98 § 1 i 2 o.p. Obejmuje więc przede wszystkim zobowiązania podatkowe spadkodawcy oraz inne należności, o których mowa w art. 98 § 2 o.p., w tym:

- zaległości podatkowe;
- odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy;
- pobrane, a niewpłacone podatki z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika lub inkasenta;
- niezwrócone przez spadkodawcę zaliczki na naliczony podatek od towarów i usług oraz ich oprocentowanie;
- opłatę prolongacyjną;
- koszty postępowania podatkowego;
- koszty upomnienia i koszty postępowania egzekucyjnego prowadzonego wobec spadkodawcy, powstałe do dnia otwarcia spadku.

Biorąc powyższe pod uwagę, decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy może dotyczyć spadkobierców nie tylko podatników, ale także płatników i inkasentów.

Wysokość zobowiązań podatkowych spadkodawcy organ podatkowy określa na dzień otwarcia spadku, czyli na dzień jego śmierci. Z decyzji powinno wynikać, o jakie należności chodzi, jaka jest wysokość każdej z nich oraz jaki jest ich termin płatności (14 dni od dnia doręczenia decyzji). Ponadto uzasadnienie decyzji musi oczywiście nawiązywać do oświadczeń i aktów rzutujących na zakres odpowiedzialności (wydane spadkobiercy decyzje podatkowe, oświadczenia o przyjęciu lub odrzuceniu spadku, umowa lub postanowienie o dziale spadku). Okoliczności rzutujące na zakres odpowiedzialności spadkobiercy powinny być przedmiotem poprzedzającego wydanie decyzji postępowania podatkowego.

Art. 100 § 2a o.p. umożliwia organowi podatkowemu merytoryczną weryfikację rozliczenia dokonanego przez spadkobiercę w drodze samoobliczenia. Organ podatkowy w decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy określa więc prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego, wysokość poniesionej straty uprawniającej spadkobierców do skorzystania, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, z ulg podatkowych, wysokość nadpłaty lub zwrotu podatku, jeżeli ich wysokość jest inna niż wykazana w deklaracji złożonej przez spadkodawcę albo gdy spadkodawca deklaracji nie złożył.

Powyższe przepisy nie będą miały zastosowania w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, o ile spadkodawca nie złożył zeznania rocznego w tym podatku albo też podatek nie został mu określony w decyzji przez organ podatkowy.

W takim przypadku wysokość zobowiązania podatkowego (ewentualnie nadpłaty) ustala się bowiem spadkobiercy w decyzji wydanej na podstawie art. 104 § 3 o.p.

Treść decyzji o zakresie odpowiedzialności w przypadku dwóch lub więcej spadkobierców uzależniona jest od tego, czy dokonano działu spadku. Skoro bowiem zgodnie z art. 98 § 1 o.p., do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy stosuje się przepisy kc. o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe, oznacza to, że do chwili działu spadku ich odpowiedzialność ma charakter solidarny, a od chwili działu spadku – odpowiednia do wielkości udziałów w spadku (art. 1034 kc.). Zatem w przypadku wydawania decyzji o odpowiedzialności spadkobierców przed dokonaniem przez nich działu spadku, decyzja o odpowiedzialności powinna uwzględniać solidarny charakter odpowiedzialności, a więc winna być wystawiona na całą kwotę ciążących na spadkobiercy należności. Ponadto adresatem takiej decyzji wskazanym w jej treści musi być każdy ze spadkobierców.

## **5. Organ podatkowy właściwy do wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy**

Jak wskazuje art. 100 § 1 o.p., decyzje o zakresie odpowiedzialności spadkobierców wydają organy podatkowe właściwe według ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy. Miejsce zamieszkania, wobec braku definicji tego pojęcia w o.p., należy rozumieć w sposób wskazany w art. 25 kc. Będzie to więc miejscowość, w której osoba fizyczna przebywa z zamiarem stałego pobytu, z wyjątkiem dotyczącym dzieci pozostających pod władzą rodzicielską rodziców.

Organ podatkowy wydaje decyzje o odpowiedzialności w zakresie swojej właściwości rzeczowej, naczelnicy urzędów skarbowych i celnych – w zakresie podatków stanowiących dochód budżetu państwa, wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast), starostowie, marszałkowie województw – w zakresie podatków lokalnych.

Wskazana w art. 100 o.p. właściwość organu podatkowego w sprawie wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności w praktyce może skutkować tym, że decyzję taką wydać powinien inny organ podatkowy niż właściwy do wymiaru i poboru przenoszonej należności. Wynika to z tego, że często przepisy szczególne wskazują inną właściwość organu podatkowego niż według miejsca zamieszkania. Dla przykładu – w podatku od nieruchomości organem podatkowym jest wójt (burmistrz, prezydent miasta) właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania (art. 1c w zw. z art. 6 ust. 7 i 9 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>6</sup>).

---

6 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 31 ze zm.).

Skutkuje to tym, że np. podatnikowi (osobie fizycznej) zamieszkałemu w Olsztynie, a posiadającemu budynek wraz z gruntem w Giżycku, decyzję ustalającą wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości wyda burmistrz Giżycka. Jednakże w przypadku śmierci tego podatnika, organem właściwym do wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców, będzie prezydent Olsztyna. Decyzję taką będzie mógł on wydać pod warunkiem, że uzyska informację o ciążących na spadkodawcy należnościach. Trudno przypuszczać, aby informację taką uzyskał od spadkobierców, a zatem jej źródłem powinien być organ podatkowy właściwy w zakresie należności obciążających spadkodawcę. Tu z kolei pojawia się problem związany z uzyskaniem informacji o jego śmierci. Zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników<sup>7</sup>, organy prowadzące ewidencję ludności są obowiązane, w terminie 14 dni od dnia otrzymania aktu zgonu, do przekazania informacji o zgonie naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania zmarłego podatnika. Zauważyć należy, iż przepis ten nie dotyczy samorządowych organów podatkowych, co znacznie utrudnia im uzyskiwanie informacji o śmierci podatników, a w konsekwencji samodzielne prowadzenie czy też inicjowanie postępowań w zakresie odpowiedzialności podatkowej spadkobierców.

## 6. Wnioski

Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy jest warunkiem *sine qua non* obciążenia spadkobiercy podatnika, płatnika czy inkasenta należnościami podatkowymi pozostałymi po zmarłym. O ile do nabycia przewidzianych w przepisach prawa podatkowego praw po zmarłym dochodzi z mocy samej ustawy, o tyle – jak się wydaje, przede wszystkim ze względu na zasadę zaufania – dla przeniesienia obowiązków konieczne jest wydanie decyzji. Decyzja taka nie ma charakteru konstytutywnego w zakresie przeniesienia samej odpowiedzialności, gdyż podstawą do tego jest art. 97 § 1 o.p., ale przesądza ona o wysokości tej odpowiedzialności.

Prowadzenie postępowań w zakresie odpowiedzialności spadkobierców jest ściśle uzależnione od uprzedniego zakończenia postępowania sądowego w przedmiocie stwierdzenia nabycia spadku. Przyjąć bowiem należy, iż jedynie prawomocne postanowienie w tym zakresie może wskazywać na spadkobierców. Pamiętać przy tym należy, iż jeżeli nawet nie są oni zainteresowani w złożeniu wniosku o przeprowadzenie takiego postępowania, może to zrobić organ podatkowy. Zgodnie bowiem z art. 1025 kc., sąd – na wniosek osoby mającej w tym interes – stwierdza nabycie spadku przez spadkobiercę. Interes taki bez wątpienia posiada organ podatkowy reprezentujący związek publicznoprawny, będący wierzycielem podatkowym.

---

7 Tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681 ze zm.



Prawo cywilne przesądza także o zakresie odpowiedzialności podatkowej spadkobiercy, skoro art. 98 o.p. nakazuje w tym kontekście uwzględniać przepisy kc. o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe.

Powyższe prowadzi do wniosku, iż w zasadzie największym problemem organów podatkowych, których celem jest przeniesienie odpowiedzialności podatkowej po zmarłym, jest ich uzależnienie od rozstrzygnięć sądów cywilnych. Nie jest bowiem możliwe prawidłowe przeprowadzenie postępowania podatkowego, zakończonego decyzją, o której mowa w art. 100 o.p., bez uprzedniego ustalenia kręgu spadkobierców, jak i zakresu dziedziczenia w oparciu o regulacje kc.