

O NIEKTÓRYCH ASPEKTACH NASTĘPSTWA PRAWNEGO SPADKOBIERCÓW

STEFAN BABIARZ

I. Uwagi ogólne

Instytucję następstwa prawnego spadkobierców do polskiego prawa podatkowego wprowadziła ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa od dnia 1 stycznia 1998 r. Przepisy regulujące następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców (art. 97–106 o.p.) zostały zamieszczone w rozdziale 14 działu III zobowiązania podatkowe tej ustawy. Tytuł rozdziału brzmi „Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych”. To oznacza, że wszystkie kategorie podmiotów wskazane w przepisach tego rozdziału (art. 93–106 o.p.) ustawodawca uznał za następców prawnych.

Pogląd ten wspiera także treść art. 133 o.p., zgodnie z którym „stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoby trzecie, o których mowa w art. 110–117, które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.” Wynika bowiem z niego, że spadkobierców zarówno podatnika, płatnika, jak i inkasenta ustawodawca uznaje za następców prawnych albo inaczej – następcy prawni podatnika, płatnika lub inkasenta, a więc ich spadkobiercy lub też zapisobiercy mają przymiot strony postępowania. W konsekwencji więc ustawodawca w rozdziale 14 działu III o.p. za następców prawnych uważa nie tylko spadkobierców, którzy są następcami prawnymi podatnika lub płatnika pod tytułem ogólnym, ale i zapisobierców, którzy na gruncie art. 106 o.p. są następcami syngularnymi spadkodawcy (podatnika). Są oni też następcami prawnymi w przypadku, gdy spadkodawca pozostawił zaległości jako płatnik lub inkasent.

Wynika to z faktu odesłania zawartego w art. 106 § 3 o.p. nie tylko do art. 97 § 1 o.p. statuującego następstwo prawne spadkobierców podatnika, ale i do art. 98 o.p. Oznacza to stosowanie także art. 98 § 2 pkt 1 i 3 o.p., które odnoszą się do zaległości podatkowych płatnika lub inkasenta. Zatem w odniesieniu do następstwa prawnego spadkodawcy ustawodawca za następców prawnych uznał zarówno spadkobierców, jak i zapisobierców zwykłych bez rozróżnienia, czy chodzi o następstwo prawne pod tytułem ogólnym, czy szczególnym.

II. Odpowiedzialność podatkowa osób, na rzecz których spadkodawca uczynił zapisy windykacyjne

Zauważyć wypada, że ustawą z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw¹ do Kodeksu cywilnego wprowadzono od dnia 23 października 2011 r. nową kategorię podmiotów, a mianowicie nabywców przedmiotu zapisu windykacyjnego. Jednakże nowelizując tą ustawą szereg ustaw, ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie zmian związanych z tą instytucją prawną do ustawy – Ordynacja podatkowa. Zmiany takie były konieczne, albowiem skoro następcami prawnymi są zapisobiercy zwykli, to powinni nimi też być zapisobiercy windykacyjni. Także ta kategoria podmiotów przez nabycie przedmiotów spadkowych ogranicza zakres odpowiedzialności za długi podatkowe spadkodawcy, skoro skutecznie ustanowiony zapis windykacyjny oznacza, że jego przedmiot nie będzie wchodził do spadku. Z tą kategorią podmiotów jest jednak pewien problem, gdyż zgodnie z art. 981¹ § 1 w zw. z art. 981² kc. zapisobierca windykacyjny nabywa przedmiot zapisu windykacyjnego z chwilą otwarcia spadku. Regulacja ta w powiązaniu z art. 922 § 2 kc. pozwala stwierdzić, że określa ona wpływ zapisu windykacyjnego na zawartość spadku, przesądzając, iż przedmiot zapisu windykacyjnego jest wyłączony ze spadku. Przepis art. 922 § 2 stwierdza, że nie należą do spadku prawa i obowiązki ściśle związane z osobą spadkodawcy, jak również prawa, które z chwilą jego śmierci przechodzą na oznaczone osoby niezależnie od tego, czy są one spadkobiercami. Jednakże gdy osoba

1 Dz.U. Nr 85, poz. 458.

wskazana przez testatora nie chce (odrzuca zapis windykacyjny) lub nie może (nie dożyje otwarcia spadku lub będzie niegodna zapisu) być zapisobiercą, przedmiot zapisu windykacyjnego nie zostaje wyłączony ze spadku. Przedmiotem zapisu windykacyjnego może być rzecz oznaczona co do tożsamości, zbywalne prawo majątkowe, przedsiębiorstwo lub gospodarstwo rolne, ustanowione na rzecz zapisobiercy prawo użytkowania lub służebności (art. 981¹ § 2 kc.). Jest to wyliczenie wyczerpujące. Przedmiot zapisu windykacyjnego w chwili otwarcia spadku powinien należeć do spadkodawcy, a gdy zapis polega na ustanowieniu użytkowania lub służebności, to przedmiot tego prawa powinien należeć do spadku (art. 981² kc.). Z uwagi na cele zapisu windykacyjnego niedopuszczalne jest uzależnienie jego skuteczności od warunku lub terminu (art. 981³ § 1 kc.). Dlatego przepis art. 981³ kc. stwierdza, że w takim przypadku zastrzeżenie warunku lub terminu uważa się za nieistniejące, chyba że bez takiego zastrzeżenia zapis windykacyjny nie zostałby uczyniony. Zapis windykacyjny byłby wtedy nieważny, ale mógłby wywoływać skutki warunkowego lub terminowego zapisu zwykłego. Jeżeli okazałoby się, że testator poprzez zapisy windykacyjne rozdysponowałby znaczną część swojego majątku, to dochodziłoby do wyłączenia tych przedmiotów ze spadku, a równocześnie ograniczałoby zakres odpowiedzialności za długi spadku spadkobierców przyjmujących spadek z dobrodziejstwem inwentarza. Równocześnie dochodziłoby do pogorszenia sytuacji wierzycieli spadkowych, a więc także Skarbu Państwa, czy gmin z tytułu zaległości podatkowych. Dlatego w art. 1034¹–1034³ kc. wprowadzono rozwiązania obciążające odpowiedzialnością za długi spadku osoby otrzymujące przedmioty zapisu windykacyjnego. Zgodnie z art. 1034¹ kc. do chwili działu spadku wraz ze spadkobiercami solidarną odpowiedzialność za długi spadkowe ponoszą także osoby, na rzecz których spadkodawca uczynił zapisy windykacyjne. Rozliczenia regresowe między spadkobiercami i osobami, na których rzecz zostały uczynione zapisy windykacyjne, następują proporcjonalnie do wartości otrzymanych przez nich przysporzeń (art. 1034¹ § 2 kc.). Spadkobiercom uwzględnia się ich udział w wartości ustalonego w inwentarzu stanu czynnego spadku. Od chwili działu spadku spadkobiercy i osoby, na których rzecz zostały uczynione zapisy windykacyjne, ponoszą od-

powiedzialność za długi spadkowe proporcjonalnie do wartości otrzymanych przez nich przysporzeń (art. 1034² kc.).

Jednakże odpowiedzialność osoby, na rzecz której został uczyniony zapis windykacyjny za długi spadkowe, jest ograniczona do wartości przedmiotu zapisu windykacyjnego według stanu i cen z chwili otwarcia spadku (art. 1034³ kc.).

Powstaje jednak pytanie, jak powinien być ukształtowany model odpowiedzialności podatkowej (następstwa prawnego) osób, na rzecz których spadkodawca uczynił zapisy windykacyjne. Wchodzą tu w grę dwa rozwiązania. Pierwsze ukształtowanie tej odpowiedzialności na zasadach przewidzianych dla odpowiedzialności osób trzecich, a mianowicie art. 107–119 o.p. i drugi na zasadach określonych dla następców prawnych, jakimi są zgodnie z art. 106 o.p. zapisobiercy zwykli. Można i trzeba zastanowić się nad konsekwencjami wyboru jednego z tych rozwiązań.

W przypadku wyboru rozwiązania odpowiedzialności osób, na rzecz których spadkodawca uczynił zapisy windykacyjne, tak jak osób trzecich, konieczne byłoby dodanie po art. 117a o.p. następnego art. 117b o treści:

§ 1. Osoby, na rzecz których spadkodawca uczynił zapisy windykacyjne, odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe spadkodawcy powstałe do dnia otwarcia spadku.

§ 2. Zakres odpowiedzialności osoby o której mowa w § 1, ograniczony jest do wartości nabytego przedmiotu zapisu windykacyjnego.

Miałyby wówczas zastosowanie ogólne zasady odpowiedzialności osób trzecich uregulowane w art. 107–109 i art. 118 o.p. W przypadku zbiegu odpowiedzialności, a to byłoby regułą, ze spadkobiercami (zapisobiercami zwykłymi) zastosowanie miałyby art. 107 § 1a o.p., z którego wynika, że „osoby trzecie odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z następcą prawnym podatnika za przejęte przez niego zaległości podatkowe”.

Zakres przedmiotowy tej odpowiedzialności wynikałby z uregulowania zawartego w art. 107 § 2 o.p., a mianowicie obejmowałby prócz zaległości podatkowych (art. 51 § 1–2 o.p.) także podatki niepobrane oraz pobrane, a niewpłacone przez płatników lub inkasentów, odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych, niezwrócone w terminie zalicz-

ki naliczonego podatku od towarów i usług oraz oprocentowanie tych zaliczek, koszty postępowania egzekucyjnego. Obowiązywałaby też zasada, że o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzekałby w drodze decyzji (art. 108 § 1 o.p.). Jednakże istotną przeszkodą we wprowadzeniu tych zasad odpowiedzialności byłyby ograniczenia przewidziane w art. 108 § 2–4 o.p., tak co do momentu wszczęcia postępowania w sprawie odpowiedzialności podatkowej takiej osoby (art. 108 § 2 pkt 1–2), jak też ograniczenia przewidziane w art. 108 § 2 pkt 3 i § 3 i 4 o.p. Chodzi o to, że postępowanie egzekucyjne z chwilą śmierci spadkodawcy, zgodnie z art. 56 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ulega zawieszeniu, a w przypadku przejścia obowiązku objętego tytułem wykonawczym na następcę prawnego zobowiązanego postępowanie byłoby kontynuowane (art. 28 a).

Istotną przeszkodą w stosowaniu tego rozwiązania byłyby ograniczenie zawarte w art. 108 § 4 o.p. zabraniające prowadzenia egzekucji zobowiązania wynikającego decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, o ile egzekucja z majątku podatnika okazałaby się w całości albo w części bezskuteczna. Wspomniane ograniczenia z art. 108 § 2–4 o.p. byłyby z uwagi na nieistnienie podatnika spadkodawcy bezprzedmiotowe. Należałoby więc w projektowanym art. 117b dodać § 3 o treści „Przepisów art. 108 § 2–4 nie stosuje się”. Jak się wydaje, w tym rozwiązaniu trudno byłoby zastosować zasady proporcjonalnej odpowiedzialności osób, na rzecz których spadkodawca uczynił zapisy windykacyjne oraz spadkobierców, do wartości otrzymanych przysporzeń, chyba że doszłoby do wyeliminowania możliwości stosowania do tego zbiegu odpowiedzialności art. 107 § 1a o.p. i wprowadzenie kolejnego § 4 o treści „Spadkobiercy i osoby, na rzecz których zostały uczynione zapisy windykacyjne, ponoszą odpowiedzialność podatkową proporcjonalnie do wartości otrzymanych przez nich przysporzeń”. W tym przypadku przepis § 3 musiałby otrzymać brzmienie „Przepisów art. 107 § 1a, art. 108 § 2–4 o.p. nie stosuje się”. Jednakże przeszkodą dla przyjęcia tego rozwiązania byłyby to, że spadkobiercy nie zawsze przeprowadzają dział spadku, a często dokonują faktycznego tylko jego podziału. To zaś oznacza, że pozostawić należałoby regu-

ły odpowiedzialności solidarnej zapisobierców windykacyjnych, zwykłych i spadkobierców.

Jeżeli chodzi o rozwiązanie drugie to należałoby po art. 106 o.p. dodać art. 106a w następującym brzmieniu:

Art. 106a § 1. Osoba, na rzecz której spadkodawca uczynił zapis windykacyjny, ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spadkodawcy z chwilą otwarcia spadku, jeżeli w tej chwili przedmiot zapisu należał do spadkodawcy i spadkodawca nie był zobowiązany do jego zbycia.

§ 2. Zakres odpowiedzialności osoby, na rzecz której spadkodawca uczynił zapis windykacyjny ograniczony jest do wartości otrzymanego zapisu.

§ 3. Do odpowiedzialności osoby, o której mowa w § 1, stosuje się odpowiednio art. 97 § 1 oraz art. 98–104.

To rozwiązanie powodowałoby, że konieczne byłoby także uzupełnienie art. 133o § 2 lit. c) o.p. o treści „Stroną w postępowaniu podatkowym jest także osoba, na rzecz której spadkodawca uczynił zapis windykacyjny”. To rozwiązanie powodowałoby, że do osób, na rzecz których spadkodawca uczynił zapis windykacyjny, zastosowanie miałyby tryby orzekania określone w art. 100 § 2, art. 102 § 2 i art. 104 § 1–3 o.p. Do osób tych miałyby także odpowiednio zastosowanie art. 103 o.p. zobowiązujący organy podatkowe do zawiadomienia spadkobierców o sytuacjach określonych w art. 103 § 1 – § 2 o.p. Jednakże osobom tym, podobnie jak zapisobiercom zwykłym, należałoby przyznać prawo do ulg podatkowych opisanych w art. 67a i 67b o.p. przy czym wymagałoby to uzupełnienia art. 67c § 2 o.p., który powinien otrzymać następujące brzmienie „Przepisy art. 67a oraz 67b stosuje się odpowiednio do należności przypadających od spadkobierców podatnika, płatnika lub inkasenta, zapisobierców zwykłych, osób, na rzecz których spadkodawca uczynił zapis windykacyjny oraz osób trzecich”.

III. Następstwo prawne w zakresie obowiązku podatkowego

W glosie² do wyroku NSA z dnia 24 września 2010 r. (II FSK 1193/10)³ A. Mariański zawarł krytyczne uwagi co do następującego poglądu NSA. „Na podstawie art. 97 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 ze zm.) dziedziczący spadkobierca podatnika przejmuje jego, to jest spadkodawcy, obowiązek podatkowy, który uzasadnia ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego, zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.).”

Autor glosy stwierdził, że glosowane orzeczenie stanowi wyraz istotnej zmiany interpretacji oraz praktyki stosowania przepisów Ordynacji podatkowej regulujących sukcesję podatkową spadkobierców, gdyż dotąd nie budziło wątpliwości, że spadkobiercy odpowiadają jedynie za zobowiązania podatkowe oraz inne enumeratywnie wymienione w art. 98 ordynacji podatkowej zobowiązania spadkodawcy. Odnosząc się krytycznie do tego poglądu, Autor przyjmuje, że:

- a) przepis art. 97 § 1 o.p. jest odpowiednikiem (powtórzeniem) art. 922 § 1 kc., chociaż dotyczy innych praw i obowiązków niż wynikające ze stosunków cywilnoprawnych,
- b) podział praw i obowiązków na majątkowe i niemajątkowe budzi zasadnicze wątpliwości,
- c) trudno sobie wyobrazić odpowiedzialność za nieskonkretyzowaną powinność świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawach podatkowych,
- d) gdyby odpowiedzialność spadkobierców dotyczyła także obowiązku podatkowego, to niewątpliwie byłoby to przejęcie obowiązku majątkowego,
- e) z uwagi na specyficzne zasady orzekania o odpowiedzialności podatkowej spadkobierców (art. 100–103 o.p.) zakres odpowiedzialności oraz stosowanie przepisów prawa cywilnego dotyczących dziedziczenia (art. 98 o.p.), zróżnicowanie za-

2 Tekst wyroku: „Jurysdykcja Podatkowa” 2010, nr 6, s. 55–62.

3 „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 3, s. 224–227.

kresu odpowiedzialności w zależności od kontynuacji działalności gospodarczej (art. 97 § 1 i 2 o.p.), odmienne zasady orzekania o odpowiedzialności podatkowej spadkobierców za zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 104 o.p.) i za zwrot nadpłat (art. 105 o.p.), nie mamy tu do czynienia z przejęciem wszystkich praw i obowiązków i to bez potrzeby wydawania dodatkowych rozstrzygnięć, jak to ma miejsce w przypadku następstwa prawnego podmiotów przekształconych,

- f) literalna wykładnia art. 97 o.p. bez uwzględnienia systemowej wykładni art. 98 o.p., prowadzi do błędnych rezultatów,
- g) przy wykładni art. 97 o.p., przyjęc należy, że w art. 98 o.p. rozszerzono odpowiedzialność podatkową, gdyż zakres sukcesji podatkowej określony w art. 97 § 1 o.p. dotyczy wyłącznie praw i obowiązków spadkodawcy jako podatnika.

Jak się wydaje, są to najważniejsze argumenty Autora przemawiające przeciwko tezie wyroku dopuszczającej przejęcie przez spadkobierców podatnika także obowiązku podatkowego spadkodawcy. Z poglądami Autora nie można się jednak zgodzić, aczkolwiek niektóre jego tezy należy zaaprobować. Dotyczy to w szczególności tez sformułowanych wyżej pod lit. a, b, d. W szczególności za trafną i w zasadzie nie budzącą wątpliwości należy uznać tezę, że przepis art. 97 § 1 o.p. jest w zasadzie odpowiednikiem art. 922 § 1–3 kc., z tym jednak że inna jest konstrukcja prawna tych przepisów. Zwracał na to uwagę zresztą sam Autor glosy⁴. Skoro ustawodawca operuje w art. 97 § 1 o.p. pojęciem „majątkowe prawa i obowiązki”, a w art. 922 § 1 kc. „prawa i obowiązki majątkowe” i co więcej, taka konstrukcja tego pojęcia była istotna dla członków Komisji Polityki Gospodarczej, Budżetu i Finansów oraz Ustawodawczej opracowujących projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, oznacza to, że spadkobiercy podatnika przejmują wszystkie prawa majątkowe i wszystkie obowiązki majątkowe i niemajątkowe spadkodawcy (podatnika). W art. 97 § 1 o.p. nie ma mowy o prawach

4 Zob. Kontynuacja działalności gospodarczej przez spadkobierców podatnika, cz. I, Mon. Pod. 2003, nr 9, s. 21 i nast.; S. Babiarz, Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w systemie praw cz. II. Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w prawie podatkowym 2. „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 2, s. 36–37.

niemajątkowych, gdyż przejęcie tych jest zastrzeżone (art. 97 § 2 o.p.) tylko dla spadkobierców podatnika kontynuujących działalność gospodarczą spadkodawcy podatnika. Także zgoda na to, że zakres sukcesji podatkowej jest najpełniejszy dla spadkobierców podatnika przedsiębiorcy. To zaś oznacza, że obowiązek podatkowy, jako obowiązek majątkowy, jest przejmowany zarówno przez spadkobierców podatnika przedsiębiorcy, jak i nie przedsiębiorcy. Dlaczego obowiązek podatkowy jest obowiązkiem majątkowym? Otóż nie dlatego, że dotyczy powinności świadczenia pieniężnego, choć nieskonkretyzowanego, ale przede wszystkim dlatego, że jest powiązany z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie podatkowej. Zdarzenia te, np. nabycie własności, posiadanie samoistne nieruchomości czy rzeczy ruchomej, osiągnięcie dochodu, przychodu, zawsze będą miały charakter zdarzeń majątkowych.

W konsekwencji pogląd, że trudno sobie wyobrazić pojęcie odpowiedzialności za nieskonkretyzowaną powinność świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie podatkowej, jest niezrozumiały, skoro w stanie faktycznym sprawy to spadkodawca spełnił i wypełnił swoim zachowaniem podatkowopravny stan faktyczny. To przecież on poniósł wyższe wydatki i zgromadził mienie wyższe, niż osiągnął przychód w roku podatkowym oraz nie miał pokrycia w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia. Następstwo prawne pod tytułem ogólnym polega przecież – co nie budzi jakichkolwiek wątpliwości – na wstąpieniu w sytuację prawną poprzednika prawnego z całym tego konsekwencjami. Zauważyć jeszcze trzeba, że skoro pojęcie obowiązku podatkowego spełnia kryteria obowiązku majątkowego i jego przejęcie przez spadkobierców jest uregulowane w ustawie, to jest to wykładnia zgodna z art. 217 Konstytucji RP. Nie można więc tezie wyroku postawić zarzutu, że wprowadza odpowiedzialność za obowiązek podatkowy, wynikającą z wykładni, a nie wprost z przepisu prawa. Także nie można mieć pretensji do ustawodawcy, że wprowadza do prawa podatkowego pojęcie majątkowych praw i obowiązków, skoro posługiwanie się pojęciami niedookreślonymi, klauzulami generalnymi, terminami nieostrymi jest dość powszechne i występuje też w prawie podatkowym. W tej sytuacji wykładnia pojęcia i sposób radzenia so-

bie z majątkowymi prawami i obowiązkami, które w prawie podatkowym są zjawiskiem powszechnym (zresztą sam Autor glosy w swych publikacjach przyznaje, że trudno znaleźć w prawie podatkowym przykłady niemajątkowych praw i obowiązków), nie może być argumentem do zmiany czy wykładni prawa. Tym samym można tylko podkreślić, że wprowadzenie podziału praw niemajątkowych w art. 97 § 1 i 2 o.p. jest nie skuteczne i tylko zaciemnia obraz następstwa prawnego pod tytułem ogólnym.

Z argumentu, że w art. 98 § 1 i 2 o.p. rozszerzono zakres sukcesji uregulowanej w art. 97 § 1 i 2 o.p., wynika tylko tyle, że rozszerzenie to ma wymiar podmiotowo – przedmiotowy. Art. 97 § 1–3 o.p. wprowadza sukcesję podatkową i to sukcesję pod tytułem ogólnym spadkobierców podatnika i płatnika, a art. 98 § 2 pkt 1 i § 2 pkt 1, 2, 3, 4, 5 i 6 o.p. sukcesję pod tytułem szczególnym także spadkobierców inkasenta. Już tylko z tego powodu nie można traktować relacji między art. 97 o.p. i art. 98 o.p. jako doprecyzowania, dookreślenia zakresu przedmiotowego odpowiedzialności spadkobierców podatnika i płatnika. Dlatego, że ten drugi przepis rozszerza w sensie podmiotowym i przedmiotowym tę odpowiedzialność. Po drugie, ani z treści art. 97 o.p., ani też z treści art. 98 o.p. nie wynika by ten drugi przepis tylko dookreślał zakres przedmiotowy odpowiedzialności podatkowej spadkobierców podatnika i płatnika określonej w art. 97 § 1–4 o.p. Gdyby tak było, to art. 97 § 1 o.p. powinien brzmieć „Spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 2 i art. 98 § 1 i 2 oraz art. 101 § 1 i art. 105 § 1 i 2 o.p., przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy”. Gdyby tak było, to żaden z Autorów komentarzy do tego przepisu nie przyjmowałby poglądu, że wprowadza on do prawa podatkowego instytucję następstwa prawnego spadkobierców podatnika i płatnika pod tytułem ogólnym, lecz tylko następstwo pod tytułem szczególnym. Ponadto także z treści art. 98 § 1 i 2 o.p. nie wynika by zakres odpowiedzialności spadkobierców podatnika, płatnika i inkasenta ograniczał się tylko do zobowiązań tam wskazanych. Skoro przepis art. 98 § 2 pkt 1 o.p. wyraźnie wskazuje na odpowiedzialność za zaległości podatkowe, w tym również za zaległości podatkowe, o których mowa w art. 52 § 1, a przepis art. 98 § 2 pkt 2 o odpowiedzialności za odsetki od zaległości podatkowych spadkodawcy, ale

już bez wyróżnika, „w tym także za odsetki, o których mowa w art. 53a o.p.”, to trzeba tej odpowiedzialności za te odsetki poszukiwać właśnie w art. 97 § 4 w zw. z art. 53a) ord. pod. Podobnie zresztą będzie też z następstwem prawnym i odpowiedzialnością podatkową nabywcy spadku. Trudno – mimo art. 98 § 1 o.p. i ze względu na treść art. 98 § 2 o.p. – przyjąć, by odpowiedzialność podatkowa nabywcy spadku była kształtowana na podstawie art. 1053 kc. czy art. 1055 § 1 kc. już choćby dlatego, że nie są to, jak tego wymaga art. 217 Konstytucji RP i art. 3 pkt 1 o.p., przepisy prawa podatkowego, lecz prawa cywilnego.

Podnoszona przez Autora – jako silny argument przeciwko tezie wyroku – problematyka specyficznych zasad orzekania o odpowiedzialności nie jest takim, choćby dlatego, że ta specyfika nie dotyczy tylko orzekania o odpowiedzialności spadkobierców, ale dotyczy orzekania o zakresie następstwa prawnego spadkobierców i zapisobierców. Odpowiedzialność jest przecież tylko wycinkiem następstwa prawnego. Ograniczenie się do argumentacji tylko w zakresie odpowiedzialności podatkowej zubaża tę instytucję prawną. Przecież w trybach określonych w art. 100 § 1, § 2, § 2a) o.p., art. 102 § 2 o.p. czy też art. 104 § 1–3 o.p. organy podatkowe orzekają też o prawach, które po spadkodawcy przejęli spadkobiercy, a można twierdzić, że także zapisobiercy. Nie ma poza tym żadnych przeszkód, by w tych trybach nie orzekać o przejęciu obowiązku podatkowego spadkodawcy, jak i o ukształtowaniu jego zobowiązania podatkowego, skoro np. w art. 104 § 1–3 o.p. ustawodawca nie przewidział, że ogranicza jego stosowanie tylko do ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku, gdy podatnik zmarł przed upływem roku podatkowego. Jest to wprawdzie tryb specjalny w stosunku do trybu ogólnego uregulowanego w art. 100 § 1 – § 2a) o.p. ale brak podstaw do twierdzenia, że przepisy art. 104 § 1 i 2 o.p., jako korzystne dla podatników, nie miałyby mieć zastosowania do trybu z art. 100 § 1 o.p. Przykładem takiego rozumowania jest wyrok NSA z dnia 24 października 2007r. (II FSK 1212/06)⁵.

5 „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 4, s. 77 i n.

Taki „mieszany” tryb spotkał się wprawdzie z krytyką (ale tylko w zakresie trybu) A. Olesińskiej⁶, ale brak wykorzystania tego trybu „mieszanego” prowadzi do rezultatów godnych pożałowania, czego przykładem jest jeden z wyroków sądowych⁷.

Można zrozumieć Autora, że broni spadkobierców podatnika przed odpowiedzialnością za sankcyjny podatek od dochodów nieujawnionych, ale trzeba mieć przy tym na uwadze to, że przy tej obronie spadkobiercy mogą też stracić. Przykładem pierwszym z brzegu może być np. prawo do korekty deklaracji podatkowej; o którym można – jako o uprawnieniu spadkobierców – wywodzić tylko z art. 97 § 1 o.p., gdyż nie ma o nim mowy w pozostałych przepisach o następstwie prawnym. Zatem przy tej koncepcji wykładni, jaką zaprezentował Autor, uprawnienie to spadkobiercom by nie przysługiwało. Jeżeli nie można wyprowadzać odpowiedzialności spadkobierców podatnika za obowiązek podatkowy z art. 97 § 1 o.p., bo nie ma o niej mowy w art. 98 § 1 i 2 o.p., to równoległe nie można przyznać tym spadkobiercom prawa do korekty deklaracji podatkowej, które przecież może warunkować prawo do nadpłaty. Nie można więc nie przypisywać art. 97 § 1–4 o.p. treści normatywnej. Jest to bowiem przepis o charakterze definiującym i ogólnym, zakreślający generalne ramy następstwa prawnego spadkobierców podatnika i płatnika pod tytułem ogólnym tak w zakresie podmiotowym, jak i przedmiotowym.

IV. Dopuszczalność ustalanie kręgu spadkobierców w postępowaniu podatkowym

Kolejnym zagadnieniem, jakie pojawia się na tle następstwa prawnego spadkobierców, jest dopuszczalność ustalania przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego tych spadkobierców tytułu ich powołania do spadku, sposobu przyjęcia spadku oraz wysokości ich udziałów spadkowych. Nie budzi wątpliwości, że zgodnie z art. 201 § 1 pkt 1 o.p. organ podatkowy w razie śmierci strony ma obowiązek za-

6 Zob. A. Olesińska, *glosa do wyroku NSA z dnia 24 października 2007 r.* (II FSK 1212/06), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, nr 6, s. 537–541.

7 Zob. wyrok WSA w Kielcach z dnia 8 października 2009 r. (I SA/Ke 306/09), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1, poz. 12 z glosą A. Nity, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 21–25.

wieścię postępowanie, chyba że podlega ono umorzeniu jako bezprzedmiotowe. W orzecznictwie w tym zakresie wyrażono trafny pogląd, że „art. 201 § 1 pkt 1 o.p. nie pozostawia organom podatkowym swobody wyboru co do dalszego postępowania. Zawieszenie w razie śmierci strony następuje z urzędu i jest obligatoryjne. Jediną okolicznością, jaką w takiej sytuacji rozpatruje organ, jest bezprzedmiotowość postępowania. Z bezprzedmiotowością postępowania, w przypadku śmierci strony w toku postępowania podatkowego, mamy do czynienia w szczególności, gdy sprawa dotyczy osobistych, niezbywalnych praw i obowiązków strony (podatnika), np. kwestii nadania numeru identyfikacji podatkowej”⁸. Zagadnieniem istotniejszym jest problem podjęcia tego postępowania. Ma to o tyle istotne znaczenie, że zgodnie z art. 99 o.p. „bieg terminów przewidzianych w art. 68, 70, 71, 77 § 1 oraz art. 80 § 1 ulega zawieszeniu od dnia śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku (zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia), nie dłużej jednak niż do dnia, w którym upłynęły 2 lata od śmierci spadkodawcy”. Oznacza to, że jeżeli w okresie tych 2 lat od śmierci spadkodawcy nie zostało wydane prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku (nie został zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia), a postępowanie podatkowe zostało przykładowo wszczęte w 4 roku i 10 miesiącu, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, to jeżeli w ciągu tych 2 miesięcy do upływu terminu przedawnienia organy podatkowe nie zakończą postępowania decyzją podatkową ostateczną, to konieczne będzie wydanie decyzji o umorzeniu postępowania. Załóżmy, że w tym przykładzie to organ podatkowy zgodnie z art. 510 § 1 w zw. z art. 669 k.p.c. oraz art. 203 § 1 i 2 o.p. wniósł o stwierdzenie nabycia spadku, ale ułożyło się ono tak np. wskutek śmierci kolejnych spadkobierców i zawieszania postępowania kolejnymi postanowieniami zgodnie z art. 174 § 1 pkt 1 w zw. z art. 13 § 2 k.p.c., że nie mogło się ono zakończyć prawomocnym postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku w okresie owych 2 lat. Zauważyć tylko należy, że organ podatkowy, zgodnie z art. 95b ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie,⁹ nie może wnosić o wydanie aktu po-

8 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 maja 2008 r. (III SA/Wa 225/08) Lex nr 471242.

9 Tekst jedn. Dz.U. z 2008 r. Nr 189, poz. 1158 ze zm.

świadczenia dziedziczenia. Oznacza to, że praktycznie biorąc wszystkie te postępowania podatkowe, które są w toku w okresie końcowym przed upływem 6 miesięcy, od końca terminu przedawnienia, z uwagi na konieczność złożenia oświadczenia o przyjęciu lub odrzuceniu spadku zagrożone byłyby realnym umorzeniem z uwagi na bezprzedmiotowość postępowania związaną z upływem terminu przedawnienia. Jest jeszcze istotne to, że w okresie zawieszenia postępowania organ, który zawiesił postępowanie z przyczyn określonych w art. 201 § 1 pkt 1, 3, 4, nie podejmuje żadnych czynności z wyjątkiem tych, które mają na celu podjęcie postępowania albo zabezpieczenie dowodu.

Zgodnie z art. 205a § 1 o.p. organ podatkowy podejmuje postępowanie z urzędu, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, w szczególności w razie śmierci strony – po zgłoszeniu się lub ustaleniu spadkobierców zmarłego albo po ustanowieniu w trybie określonym odrębnymi przepisami kuratora spadku. Podjęcie postępowania nastąpi także (art. 205 a § 1 pkt 4 o.p.), gdy zostanie rozstrzygnięte zagadnienie wstępne przez sąd, a więc gdy zostaną ustaleni spadkobiercy zmarłej strony i organ poweźmie wiadomość o uprawomocnieniu się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku. Z uregulowania tego wynika, że przepis art. 205 a § 1 i 2 o.p. będący systemowo usytuowany po art. 203 § 1 i 2 o.p. nakładającego obowiązek organu zawieszającego postępowanie do wezwania strony do wystąpienia do właściwego sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego lub upoważniającego organ do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nabycia spadku, wcale nie stwierdza, że ustalenie spadkobierców zmarłego musi nastąpić wyłącznie w trybie wydania postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku lub w trybie ich zgłoszenia się dobrowolnego po ustaleniu ich w zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia. Użycie w art. 205 a § 1 pkt 1 o.p. sformułowania, „gdy ustanie przeszkoda zawieszenia, w szczególności w razie śmierci strony – po zgłoszeniu się lub po ustaleniu spadkobierców zmarłego” wcale nie oznacza zakazu ustalania tych spadkobierców przez organ podatkowy w postępowaniu podatkowym i wskazania ich w postanowieniu o podjęciu postępowania. Poza tym można mieć uzasadnione wątpliwości, czy ustalenie spadkobierców lub ich zgłoszenie się, jako podstawa do podjęcia postępowania, to jednak nie inna podstawa niż rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego przez inny organ lub

sąd. Ustawodawca je przecież rozróżnia w art. 205 a § 1 i art. 205 a § 1 pkt 4. Jeżeli zauważyć, że wezwanie organu do strony, o którym mowa w art. 203 § 1 o.p., a więc o wystąpienie do rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego odnosi się tylko do podstawy zawieszenia wykazanej w art. 201 § 1 pkt 2 o.p., a nie pkt 1 traktującej o zawieszeniu postępowania w razie śmierci strony, to można mieć wątpliwości, czy rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego może obejmować także ustalenie spadkobierców.

W końcu zauważenia wymaga to, że z art. 205 a § 2 o.p. wynika, iż „jeżeli w ciągu roku od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania nie zgłoszą się lub nie zostaną ustaleni spadkobiercy zmarłej strony, organ podatkowy może zwrócić się do sądu o ustanowienie kuratora spadku, chyba że kurator taki został już wcześniej ustanowiony”. Jednakże uwzględniając treść art. 205 a § 1 pkt 1, o.p. traktującego także o ustanowieniu kuratora spadku zgodnie z odrębnymi przepisami (art. 180 § 2 i art. 666 § 1 k.p.c.), nie wydaje się, by w art. 205 a § 2 o.p. chodziło o inny przypadek ustanowienia kuratora niż w art. 205 a § 1 pkt 1, o.p. Miałby być on albo ustanowiony na podstawie art. 180 § 2 k.p.c., czyli musiałoby toczyć się postępowanie cywilne, w którym go sąd spadku ustanowił albo przypadek spadku nicobjętego i ustanowienie go w trybie art. 666 § 1 k.p.c. Tym samym nie jest to rozwiązanie problemu, skoro nie w każdym przypadku kurator taki mógłby być ustanowiony. Pozostawiając tę kwestię na marginesie lub przyjmując, że ustalenie spadkobierców objęte może być rozstrzygnięciem zagadnienia wstępnego, należy zauważyć, że nie zmienia to w żadnym stopniu wykładni art. 205 a § 1 pkt 1 o.p. dopuszczającej w ramach obowiązku wszechstronnego wyjaśnienia wszystkich zagadnień prowadzonego postępowania (art. 122, art. 187 § 1, art. 191 o.p.) do ustalenia, oczywiście w sytuacjach wyjątkowych i bez uzurpowania sobie stałej kompetencji w tym zakresie, tak spadkobierców, wysokości ich udziału w spadku, tytułu powołania do spadku, czy sposobu przyjęcia lub odrzucenia spadku. Uprawnienie to jest dopuszczalne także i z takiego powodu, że nie wkracza w pole, w którym uprawnienia sądu powszechnego są wyłączne, a mianowicie rozstrzygania w sprawach o ukształtowanie stosunku prawnego (rozwód, unieważnienie małżeństwa), lecz spraw, w których dochodzi do wydawania rozstrzygnięć deklaratoryj-

nych¹⁰. Reasumując, organom podatkowym należy przyznać ramach obowiązku prowadzenia postępowania podatkowego, w toku którego są obowiązywane podejmować wszelkie niezbędne działania (zgodne z prawem – art. 180 § 1 o.p.), w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym (art. 122 o.p.), a także obowiązku zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego (art. 187 § 1 o.p.) kompetencję do ustalenia spadkobierców, wysokości ich udziału w spadku, tytułu powołania oraz ustalenia czy doszło do przyjęcia lub odrzucenia spadku, ale w drodze wyjątku od zasady. Uprawnienie to nie byłoby, bowiem sprzeczne z prawem (art. 180 § 1 o.p.), a co więcej, z nim zgodne (art. 205 a § 1 pkt 1 o.p.). Na marginesie tylko zauważyć trzeba, że taki wyjątkowy przypadek dopuszczalności prowadzenia postępowania egzekucyjnego (sic!) z udziałem wskazanego przez wierzyciela (także podatkowego) spadkobiercy, jeszcze przez ich ustaleniem we właściwym trybie, przewiduje art. 57 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

10 Zob. na ten temat wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2009 r. (II FSK 1544/07) „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2009, nr 2, poz. 32.