

NASTĘPSTWO PRAWNE SPADKOBIERCÓW W PRAWIE PODATKOWYM

AGNIESZKA OLESIŃSKA

ORCID 0000-0002-5134-7237

NASTĘPSTWO PRAWNE SPADKOBIERCÓW W PRAWIE PODATKOWYM

WYDAWNICTWO NAUKOWE
UNIwersytetu
MIKOŁAJA KOPERNIKA
TORUŃ 2019

Recenzenci

Prof. zw. dr hab. Leonard Etel
Prof. zw. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h.c.

Projekt okładki

Łukasz Aleksandrowicz

Opracowanie redakcyjne

Elżbieta Kossarzecka

© Copyright by Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika

Toruń 2019

ISBN 978-83-231-4263-8 (oprawa miękka)

ISBN 978-83-231-4276-8 (oprawa twarda)

Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki
przyznanych na podstawie decyzji nr DEC-2013/11/B/HS5/03580.

Opracowanie uwzględnia stan prawny na 15 sierpnia 2019 r.

Wszystkie cytowane wyroki NSA i WSA dostępne są w bazie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

WYDAWNICTWO NAUKOWE UNIwersYTETU MIKOŁAJA KOPERNIKA

Redakcja: ul. Gagarina 5, 87-100 Toruń
tel. (56) 611 42 95, fax (56) 611 47 05
e-mail: wydawnictwo@umk.pl

Dystrybucja: ul. Mickiewicza 2/4, 87-100 Toruń
tel./fax (56) 611 42 38, e-mail: books@umk.pl
www.wydawnictwo.umk.pl

Druk i oprawa: Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika

Pamięci mojej Babci Pauliny

SPIS TREŚCI

WYKAZ SKRÓTÓW	11
WSTĘP	13
ROZDZIAŁ I	
NASTĘPSTWO PRAWNE SPADKOBIERCÓW W PRAWIE PODATKOWYM	
A CYWILNOPRAWNY WZORZEC SUKESJI	25
1. Uwagi wprowadzające	25
2. Zakres przedmiotowy następstwa prawnego spadkobierców w prawie cywilnym	29
3. Zakres przedmiotowy następstwa prawnego spadkobierców w prawie podatkowym – uwagi na tle rozwiązań cywilnoprawnych	36
4. Uwagi co do techniki kształtowania zakresu przedmiotowego następstwa prawnego spadkobierców w prawie podatkowym	51
5. Zagadnienie ciągłości sytuacji prawnej zmarłego jako punkt odniesienia przy rozważaniu zakresu sukcesji w prawie podatkowym	60
6. Problem przejmowania przez spadkobierców obowiązku podatkowego spadkodawcy	71
7. Zakres podmiotowy następstwa prawnego spadkobierców w prawie podatkowym	77
8. Uwagi końcowe	78

ROZDZIAŁ II

ZAKRES PRZEDMIOTOWY SUKCESJI SPADKOBIERCÓW PODATNIKA

W PRAWIE PODATKOWYM	81
1. Wprowadzenie	81
2. Kryteria decydujące o przejściu praw i obowiązków na spadkobierców zmarłego podatnika	84
3. Geneza ustawowych kryteriów decydujących o przejściu praw i obowiązków na spadkobierców	85
4. Rozróżnienie praw majątkowych i niemajątkowych na gruncie prawa podatkowego	90
5. Orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie rozróżnienia majątkowych i niemajątkowych praw i obowiązków przewidzianych w przepisach prawa podatkowego	93
5.1. Uwagi ogólne	93
5.2. Prawo do zwrotu nadpłaty	96
5.3. Prawo do odliczenia straty od dochodu	100
5.4. Zwolnienie z podatku dochodowego przychodu ze sprzedaży odziedziczonych akcji	101
5.5. Zagadnienie zwolnienia z opodatkowania dochodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości	103
5.6. Wybór zryczałtowanej formy opodatkowania jako prawo majątkowe	106
5.7. Zagadnienie kosztów uzyskania przychodów w wypadku odpłatnego zbycia odziedziczonych jednostek uczestnictwa ...	107
5.8. Uprawnienia procesowe	111
5.9. Prawo do ubiegania się o umorzenie zaległości podatkowej ...	113
5.10. Stopień konkretyzacji jako kryterium decydujące o istnieniu prawa lub obowiązku w rozumieniu art. 97 O.p. ...	114
5.11. Obowiązki niemajątkowe – wybrane zagadnienia	116
5.12. Próba polemicznej reasumpcji poglądów	118
6. Podsumowanie	121

ROZDZIAŁ III

GOSPODARCZE ASPEKTY SPADKOBRANIA W PRAWIE PODATKOWYM.

KWESTIA ALOKACJI KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW	123
1. Wprowadzenie	123
2. Sukcesja jako źródło kontrowersji w zakresie amortyzacji	126
3. Amortyzacja odziedziczonych składników majątku – w poszukiwaniu optymalnych rozwiązań	126
4. Możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych od składników majątku nabytych w drodze zapisu windykacyjnego	134
5. Inne problemy z zakresu amortyzacji składników majątku nabytych przez spadkobiercę	144
6. Możliwość uwzględnienia przez spadkobiercę kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez spadkodawcę	148
7. Zagadnienie korzystania przez spadkobierców praw autorskich z podwyższonych kosztów uzyskania przychodów przysługujących twórcom	171
8. Inne zagadnienia dotyczące wstępowania spadkobiercy w sytuację spadkodawcy	172

ROZDZIAŁ IV

ZAGADNIENIA PROCEDURALNE ZWIĄZANE Z NASTĘPSTWEM PRAWNYM

SPADKOBIERCÓW	179
1. Uwagi wprowadzające	179
2. Kontynuacja postępowania wszczętego za życia spadkodawcy	196
3. Zarząd sukcesyjny a kontynuacja postępowania wszczętego wobec spadkodawcy	202
4. Skutki śmierci podatnika w toku procedur kontrolnych	207
5. Decyzja o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców	215
5.1. Zasada rozstrzygania w decyzji o zakresie odpowiedzialności i uprawnień spadkobierców	215
5.2. Jedna czy wiele decyzji – przykład ewolucji stanowiska ustawodawcy	219
5.3. Adresaci decyzji wydanej na podstawie art. 100 O.p.	220
5.4. Treść i charakter prawny decyzji przewidzianej w art. 100 O.p.	223

5.5. Zagadnienie dopuszczalności orzekania o odpowiedzialności spadkobierców przed przyjęciem spadku lub egzekwowania odpowiedzialności na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego w stosunku do zmarłego podatnika	237
5.6. Właściwość organów podatkowych do wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców	242
6. Wstąpienie spadkobierców do postępowania w miejsce zmarłej strony	248
7. Zagadnienie relacji między art. 100 i art. 102 § 2 Ordynacji podatkowej	252
8. Ustalenie spadkobierców zmarłego	258
9. Stwierdzenie zakresu uprawnień spadkobierców do nadpłaty – aspekty proceduralne	270
10. Orzekanie o zakresie uprawnień innych niż prawo do zwrotu nadpłaty i prawo do uzyskania zwrotu podatku	274
PODSUMOWANIE	279
BIBLIOGRAFIA	297
WYKAZ ORZECZEŃ	307
LEGAL SUCCESSION OF HEIRS ACCORDING TO THE TAX LAW. ABSTRACT	313

WYKAZ SKRÓTÓW

- KAS – Krajowa Administracja Skarbowa
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tj. Dz.U. z 2018 r., poz. 1025 ze zm.
- KIS – Krajowa Informacja Skarbowa
- k.p.a. – Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tj. Dz.U. z 2018 r., poz. 2096 ze zm.
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- O.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tj. Dz.U. z 2019 r., poz. 900
- SN – Sąd Najwyższy
- u.k.a.s. – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tj. Dz.U. z 2019 r., poz. 768.
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm.
- u.p.e.a. – ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tj. Dz.U. z 2019 r., poz. 1438
- u.p.o.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tj. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170

- u.p.t.u. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tj. Dz.U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm.
- WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

WSTĘP

Spadkobiercy stanowią jedną z kategorii następców prawnych w rozumieniu przepisów rozdziału 14 działu III Ordynacji podatkowej zatytułowanego „Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych”. Instytucja następstwa prawnego (sukcesji) spadkobierców w wypadku śmierci osób fizycznych pojawiła się w polskim prawie podatkowym dopiero 1 stycznia 1998 r., wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹. Instytucja następstwa prawnego przedtem była w zasadzie nieobecna w polskim prawie podatkowym. Dopiero w Ordynacji podatkowej przewidziano przejmowanie praw i obowiązków innego podmiotu, regulowanych przepisami prawa podatkowego, na zasadach przypominających znaną z prawa prywatnego sukcesję uniwersalną².

Polski ustawodawca stosunkowo niedawno dostrzegł zatem konieczność uregulowania zagadnienia następstwa prawnego na gruncie prawa podatkowego. Istnienie takiego następstwa

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tj. Dz.U. 2019.900.

² *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), Gdańsk 2017, s. 504.

przedtem było i jest regułą w obszarze prawa prywatnego, ale w obszarze stosunków podatkowych stanowiło nowość³. Nie znaczy to, że wcześniej skutki prawne zdarzeń takich jak śmierć podatnika czy transformacje majątkowe jednostek organizacyjnych nie były przez ustawodawcę podatkowego w ogóle normowane⁴. Regulacje miały jednak charakter fragmentaryczny (odpowiedzialność spadkobierców i nabywców majątku jako osób trzecich), a co więcej – dotyczyły wyłącznie podstawowego zagadnienia, tj. obowiązku zapłacenia podatku. Cała sfera obowiązków o charakterze instrumentalnym, a także – co istotne – cała sfera uprawnień podmiotu w razie jego transformacji lub utraty bytu prawnego pozostawała w obszarze normatywnej próżni⁵.

Stosunek podatkowoprawny, jak każdy stosunek prawny, zawiera elementy przedmiotowe i podmiotowe⁶. Elementy przedmiotowe stosunkowo dowolnie kształtuje samo prawo podatkowe. Jednak na istnienie czy formę prawną podmiotów poddanych regulacjom podatkowym samo prawo podatkowe w zasadzie nie ma wpływu. Zachodzi jednak konieczność normatywnego ustosunkowania się do tego, jakie powinny być losy stosunków podatkowoprawnych w razie śmierci, utraty bytu prawnego lub transformacji formy prawnej podmiotu tych stosunków⁷. Do wyboru są tu różne modele – poczynając od takiego, w którym

³ Por. spostrzeżenia na temat następstwa prawnego w prawie publicznym M. Miemiec, *Następstwo prawne w prawie administracyjnym*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” nr 1093, „Przegląd Prawa i Administracji” XXI, Wrocław 1990, s. 27 i n.; J. Jakubowicz, *Ewolucja stanowiska ustawodawcy w zakresie następstwa prawnego w prawie publicznym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, t. 76, nr 4, s. 123–136.

⁴ A. Olesińska, *Następstwo prawne [w:] Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 283.

⁵ Ibidem.

⁶ Ibidem, s. 282.

⁷ Ibidem.

zasadą byłoby wygaśnięcie wszelkich stosunków podatkowo-prawnych, a kontynuowanie niektórych, z udziałem innego już podmiotu, aż po model przeciwny, w którym regułą byłoby przechodzenie wszelkich praw i obowiązków na inny podmiot, z ewentualnymi wyjątkami⁸.

Rozwiązaniem najprostszym, choć skrajnym, byłoby przyjęcie, że utrata bytu prawnego lub przekształcenie formy prawnej podmiotu prawa podatkowego powoduje dezaktualizację, wygaśnięcie wszelkich stosunków podatkowoprawnych, które tego podmiotu dotyczyły⁹. Przyjęcie takiego modelu byłoby jednak nieracjonalne zarówno z punktu widzenia beneficjenta podatków, jak i podmiotów stosunków podatkowoprawnych¹⁰. Takie podejście znacznie zakłócałoby przede wszystkim realizację funkcji fiskalnej podatków¹¹. Potrzeba uregulowania tych zagadnień w prawie podatkowym była zauważalna od dawna. Celem było przede wszystkim zabezpieczenie interesów wierzycieli podatkowych. Jakkolwiek bowiem ustanie bytu prawnego podatnika nie powodowało wygaśnięcia jego zobowiązań podatkowych, to jednak nie było podstaw do ich egzekwowania od podmiotów, które były następcami prawnymi w rozumieniu prawa prywatnego. Potrzeba stworzenia pewnej ciągłości podmiotowej istniała jednak nie tylko w sferze obowiązków, ale także w sferze uprawnień. Budowanie nowoczesnego systemu podatkowego i dynamiczny jego rozwój rozpoczęły się po 1989 r. i zaowocowały między innymi tym, że osoby fizyczne – również te nieprowadzące aktywności gospodarczej – na masową skalę stały się podmiotami stosunków podatkowoprawnych. Uczestnictwo w nich rodziło nie tylko obowiązki, ale i prawa,

⁸ Ibidem.

⁹ Ibidem, s. 281.

¹⁰ Ibidem, s. 281–282.

¹¹ Ibidem, s. 282.

w związku z czym naturalna stała się potrzeba zapewnienia przejścia na następców niektórych choćby uprawnień poprzedników prawnych.

Andrzej Matan wskazywał, że publiczne prawa i obowiązki pozostają trwale związane z tą osobą, dla której zostały ustanowione, dlatego w zasadzie są nieprzenoszalne i gasną razem ze śmiercią i nie ma co do nich następstwa prawnego¹². Przemysław Ostojski zwrócił kilka lat później uwagę na to, że współcześnie wymaga rewizji tradycyjny pogląd, że w prawie administracyjnym następstwo prawne należy traktować jako instytucję o charakterze wyjątkowym¹³. Jakkolwiek zatem w drodze czynności prawnej nie można dokonać transferu praw ani obowiązków wynikających ze stosunków podatkowoprawnych, to jednak ich przejście na inny podmiot jest możliwe, gdy istnieje ku temu podstawa normatywna.

Jeśli chodzi o prawa zmarłego podatnika, to do chwili wejścia w życie Ordynacji podatkowej nie istniały podstawy prawne do przyjęcia, że przechodzą one na jego spadkobierców, aczkolwiek zdarzały się – podejmowane w istocie *contra legem* – rozstrzygnięcia, które w kodeksie cywilnym upatrywały podstaw do sukcesji uprawnienia do zwrotu nadpłaty¹⁴. Te rozstrzygnięcia dowodziły, że widziano konieczność przyznania spadkobiercom również w sferze podatkowej uprawnień podobnych do tych, które przyznawało im prawo cywilne. Zauważono, że brak sukcesji uprawnień podatkowych oznacza lukę – nie jest zaś wyrazem przemyślanej decyzji prawodawcy.

¹² A. Matan, *Następstwo (sukcesja) z mocy prawa w materialnym prawie administracyjnym*, „CASUS” 2008, z. 4, s. 19–23.

¹³ P. Ostojski, *Następstwo prawne w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, „Państwo i Prawo” 2011, z. 7–8, s. 115.

¹⁴ Sąd Najwyższy w uchwale z 21 marca 1996 r. (III AZP 39/95, OSP 1996, Nr 11, poz. 220) stwierdził, że prawo podatnika do zwrotu nadpłaty podatku dochodowego przechodzi na jego spadkobierców.

Jak trafnie zauważyła Ewa Szczygłowska, istotą następstwa prawnego jest kreowanie nowych stosunków materialnoprawnych w uzależnieniu od wcześniejszych stosunków o analogicznej treści¹⁵. Następstwo prawne na płaszczyźnie materialnej oraz proceduralnej powinno stanowić całość harmonijną pod względem funkcjonalnym i tak też – jako funkcjonalną całość – starano się je przedstawić w niniejszej pracy, zwracając w szczególności uwagę na stopień zsynchronizowania regulacji w obu wymienionych płaszczyznach.

W orzecznictwie słusznie prezentowany jest pogląd, że prawa i obowiązki majątkowe podatnika w dziedzinie prawa podatkowego nie mają charakteru osobistego, ponieważ nie są związane z osobą podmiotu tych praw, są natomiast związane z majątkiem danej osoby¹⁶. Pomimo zupełnie odmiennego charakteru prawnego tworzą z punktu widzenia gospodarczego jedną całość z prawami i obowiązkami majątkowymi cywilnoprawnymi¹⁷. To uzasadnia ustanowienie w prawie podatkowym sukcesji opartej na modelu zaczerpniętym z prawa cywilnego. Tak jak niezbywalność określonych praw czy obowiązków (rozumiana jako nieprzenoszalność ich w drodze czynności prawnej) nie musi automatycznie oznaczać ich niedziedziczności¹⁸, tak publicznoprawny charakter uprawnień czy obowiązków podatkowych sam w sobie nie przemawia bynajmniej za ich wygasaniem z chwilą śmierci ich podmiotu. Ewa Szczygłowska słusznie zauważa, że wprowadzenie możliwości następstwa

¹⁵ E. Szczygłowska, *Sukcesja uprawnień i obowiązków administracyjnych*, Warszawa 2009, s. 41.

¹⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z 27 listopada 2014 r. (I SA/Po 633/14). Wszystkie cytowane w pracy wyroki sądów administracyjnych dostępne są w bazie: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

¹⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z 27 listopada 2014 r. (I SA/Po 633/14).

¹⁸ A. Kremis, *Spadek a niektóre prawa i obowiązki tzw. publicznoprawne*, „Acta UWr”, nr 1152, Prawo CLXXXVI, Wrocław 1990, s. 177.

prawnego w ramach stosunków prawno-podatkowych ma swoje uzasadnienie w przeważającej mierze rzeczowym, majątkowym charakterze tych stosunków¹⁹.

Warto podkreślić, że problematyka następstwa w prawie podatkowym nie ogranicza się wyłącznie do opodatkowania nabycia majątku przez następców podatnika. Takie ściśle fiskalne podejście nie jest już współcześnie wystarczające. Problemem jest także „rozliczenie” (przez kontynuację lub zamknięcie) stosunków prawnych, w których pozostawał zmarły²⁰. Przykładem takiej potrzeby może być los postępowania podatkowego, toczącego się w chwili śmierci podatnika.

Rozwiązania prawne dotyczące tej sfery stosunków podatkowoprawnych nie powinny jednak mieć na względzie wyłącznie potrzeby uporządkowania formalnych stosunków prawnych, w jakich dotąd uczestniczył podatnik, oraz ewentualnego opodatkowania nabycia majątku przez jego następców. Stosunki majątkowe, których podmiotem był zmarły, mają niejednokrotnie wymiar gospodarczy. Przepisy prawa podatkowego kształtujące sytuację następstwa prawnego nie powinny – na ile to możliwe – ingerować w tkankę społeczną i prowadzić do destrukcji bądź choćby zaburzeń w funkcjonowaniu struktur gospodarczych, w których uczestniczył zmarły. Wymaga tego interes społeczny, który w tym wypadku może być etykietowany jako zasada neutralności systemu podatkowego czy zasada respektowania praw i prawidłowości ekonomicznych jako granic regulacji podatkowych²¹.

¹⁹ E. Szczygłowska, op.cit.

²⁰ Interesujące jest to, że w wypadku następcy prawnego takiego jak m.in. spadkobierca trudno jest rozważać przesłanki tradycyjnie uważane za kryterium podmiotowości podatkowoprawnej, por. M. Kalinowski, *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019.

²¹ Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 317; A. Mudrecki, *Wykładnia gospodarcza w orzecznictwie*

Ogólne następstwo prawne w wypadku śmierci osoby fizycznej przewidziane w art. 97 O.p. jest odpowiednikiem art. 93 O.p. przewidującego przejście praw i obowiązków osoby prawnej na inny podmiot w sytuacji łączenia lub podziału²². W art. 93 O.p. ustawodawca ustanawia następstwo podatkowoprawne osoby prawnej przejmującej lub nowo zawiązanej, na kształt sukcesji uniwersalnej (generalnej). Polega ono na tym, że osoba prawna przejmująca lub nowo zawiązana wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego spółki (osoby prawnej) przejmowanej lub spółek (osób prawnych) łączonych w drodze jednej czynności prawnej (*uno actu*), jaką jest w tym przypadku połączenie spółek (osób prawnych)²³. Art. 97 O.p. przewiduje jednak przejście praw i obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego zmarłej osoby fizycznej na jej spadkobierców w ograniczonym zakresie – nie użyto tu ogólnej formuły „wszelkie prawa i obowiązki”, tak jak w art. 93 O.p., ani po prostu „prawa i obowiązki”²⁴.

Precyzyjne określenie normatywnych skutków, jakie wywołuje śmierć osoby fizycznej w sferze jej praw i obowiązków regulowanych przepisami prawa podatkowego, to zagadnienie bardzo ważne z punktu widzenia praktycznego, lecz także bardzo interesujące zagadnienie teoretyczne.

Naczelnego Sądu Administracyjnego [w:] Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego, M. Münnich, A. Zdunek (red.), Lublin 2012, s. 144.

²² *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, op.cit., s. 508; H. Litwińczuk, *Sukcesja podatkowa przy przekształceniach, łączeniach i podziałach przedsiębiorców [w:] Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza*, Wrocław 2001, s. 278 i n.

²³ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, op.cit., s. 506.

²⁴ *Ibidem*, s. 541.

Dotychczasowe zainteresowania autorki problematyką pozycji prawnej spadkobierców zaowocowały już kilkoma publikacjami. Poświęcone były różnym, zarówno materialnoprawnym, jak i proceduralnym aspektom tej problematyki. Są to w pierwszej kolejności dwa artykuły: *Postępowania podatkowe z udziałem spadkobierców podatnika*, „Prawo i Podatki” 2008 [w:] *Odpowiedzialność podatkowa – wybrane zagadnienia, wydanie specjalne*, s. 22–31 oraz *Rozliczenie podatku dochodowego od osób fizycznych po śmierci podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, z. 3–4, s. 67–77. Autorka wykazywała w nich na zawiałości, niekonsekwencje i zgoła niepotrzebny rozrost regulacji zawartej w Ordynacji podatkowej, który powoduje, że w praktyce jest ona stosowana przez organy podatkowe z uproszczeniami niezajdującymi normatywnych podstaw. Autorka wskazywała też, że przeniesienie na grunt podatkowy pewnych rozwiązań normatywnych z prawa cywilnego nie przystaje do specyfiki stosunków podatkowoprawnych. Impulsem do przeprowadzenia kilku szczegółowych analiz – zwłaszcza w postaci glos – stały się orzeczenia sądów administracyjnych dotyczące spadkobierców jako następców prawnych podatnika. Wykazała, że stanowisko orzecznictwa w wielu kwestiach jest błędne, a ponadto – starała się poszukiwać źródeł tych błędów w szerszej perspektywie. Z jej dotychczasowych – fragmentarycznych – ustaleń wynika, że przyczynami błędów orzeczniczych bywają, niezajdujące podstaw prawnych próby stosowania do spadkobierców przepisów, które są właściwe dla określania sytuacji prawnej podatnika, nie zaś dla jego następców prawnych (*Glosa do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 14 października 2008 r., I SA/Gd 559/08*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2009, z. 10, s. 708–710). W innych wypadkach źródłem błędów orzeczniczych bywa – jak starała się wykazać – to, że sądy ignorując wynikającą z ustaw podatkowych konstrukcję powstawania i określania wysokości

zobowiązań podatkowych, błędnie postrzegały śmierć podatnika jako zdarzenie zaburzające te mechanizmy (*Glosa do wyroku NSA z dnia 27 lipca 2006 r., II FSK 1036/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, z. 2, s. 136–139; *Glosa do wyroku NSA z dnia 24 października 2007 r. (II FSK 1212/06)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, z. 6, s. 537–541). Pewne (dość skromne co do zakresu) spostrzeżenia ogólne na temat instytucji następstwa prawnego – w tym następstwa prawnego spadkobierców – autorka starała się zaprezentować w opracowaniach: *Następstwo prawne w prawie podatkowym* [w:] *Prawo podatkowe – teoria, instytucje, funkcjonowanie* (praca zbiorowa pod red. B. Brzezińskiego), Toruń 2009, s. 281–285 oraz *Odpowiedzialność podatkowa* [w:] *System prawa finansowego*, tom III – *Prawo daniowe*, L. Etel (red.), Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, ss. 578–607. Autorka brała też udział w opracowaniu kilku wydań komentarza do Ordynacji podatkowej, w szczególności części odnoszącej się do problematyki następstwa prawnego, w tym pozycji prawnej spadkobierców podatnika (*Ordynacja podatkowa – komentarz*, t. I – ss. 794, Toruń 2007, współautorzy: B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, J. Orłowski; *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, ODDK Gdańsk 2015 i 2017). Ponadto autorka opracowała (wraz z T. Kardachem) raport krajowy na konferencję „International Fiscal Association”, która odbyła się w Rzymie w 2010 r. (raport ten został opublikowany jako część zbiorowej publikacji ujmującej tytułowe zagadnienie w perspektywie prawnoporównawczej: *Death as a taxable event and its international ramifications*, „*Cahiers de droit fiscal international*” 2010, vol. 95b, ss. 621–641, współautor: T. Kardach). Dalsze prace autorki poświęcone problematyce następstwa prawnego spadkobierców w prawie podatkowym to w szczególności: *Tax Law Problems Resulting*

from Legal Succession under Polish Law: Findings and Challenges [w:] *System of Financial Law, System of Tax Law: Conference Proceedings*, M. Radvan (ed.), Publications of the Masaryk University, theoretical series, edition Scientia; file no. 515, Masaryk University, Faculty of Law, Brno 2015, s. 242–255; *Pozycja prawna spadkobierców podatnika w świetle znowelizowanej ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 2, s. 17–24; *Następstwo prawne spadkobierców* [w:] *Nowelizacja ordynacji podatkowej: zmiany wprowadzone ustawą z dnia 10 września 2015 r.*, red. nauk. B. Brzeziński, W. Morawski, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 123–143; *Cywilnoprawny wzorzec spadkobrania i możliwość jego implementacji w prawie podatkowym* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Zagadnienia teorii i praktyki. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. I, Warszawa 2019, s. 405–413.

Następstwo podatkowoprawne spadkobierców jest stosunkowo mało rozpoznany i opracowany pod względem naukowym obszarem. To niepełne jeszcze naukowe spenetrowanie, a zarazem masowość stosunków społecznych zachodzących w tym obszarze i ingerencyjny, konfliktogenny charakter relacji podatkowych, skłaniają do badań nad tą problematyką.

Spośród pozycji naukowych wyznaczających obecny stan wiedzy w tym zakresie warto wymienić przede wszystkim monografię Stefana Babiara pt. *Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców zwykłych w prawie podatkowym*, wyd. LexisNexis, Warszawa 2013. Autor poruszył w niej szereg szczegółowych zagadnień z zakresu sukcesji podatkowej spadkobierców. Praca świadczy o zamiłowaniu do szczegółowych i wnikliwych analiz problemów orzeczniczych, wyszukiwania błędów regulacji, sporo miejsca poświęcono w niej na polemikę z zaproponowanymi przez innych autorów rozwiązaniami szczegółowych problemów pojawiających się na gruncie stosowania tej

regulacji. Praca ma duże walory poznawcze, zawiera interesujące wywody polemiczne. Autorka podjęła w tej pracy polemikę z niektórymi tezami stawianymi przez S. Babiarsza, skupiając jednak uwagę na nieco innych zagadnieniach niż te, które były przedmiotem naukowych dociekań w powołanej pracy.

Nie sposób tu wymienić wszystkich dotąd opublikowanych prac poświęconych rozmaitym aspektom sukcesji spadkobierców w prawie podatkowym. Warto wskazać, że problematyka ta omawiana jest we wszystkich komentarzach do Ordynacji podatkowej. Oprócz tego należy wymienić następujące pozycje, choć lista ta daleka jest od wyczerpującej: S. Babiarsz, *Glosa do wyroku NSA z dnia 24 października 2007 r. (II FSK 1212/06)*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 4; S. Babiarsz, *Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w systemie praw, cz. 2, Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 2; S. Babiarsz, *O sposobie rozwiązywania kontrowersji w zakresie następstwa prawnego w zakresie następstwa prawnego spadkobierców podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 1; S. Babiarsz, *Postępowanie podatkowe w sprawach z zakresu następstwa prawnego spadkobierców i zapisobierców*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 7; R. Dowgier, *Śmierć podatnika a wymiar i pobór podatków lokalnych (zagadnienia proceduralne)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 2; A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001; A. Mariański, *Glosa do wyroku z dnia 24 września 2010 (II FSK 1193/10)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 3; A. Mariański, *Kontynuacja działalności gospodarczej przez spadkobierców podatnika*, „Monitor Podatkowy” 2003, cz. 1 – nr 9, cz. 2; cz. 2 – nr 10; A. Mariański, *Sukcesja podatkowa – podstawy i zakres (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik

Prawa Podatkowego” 2003/2–3, s. 19–40; A. Mariański, *Prawa i obowiązki spadkobierców na gruncie Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 12; A. Mariański (red.), *Sukcesja biznesu, czyli jak zadbać o bezpieczeństwo przedsiębiorstwa i rodziny*, ODDK Gdańsk 2016; A. Mariański, A. Żądło, *Kontynuacja działalności gospodarczej osoby fizycznej przez spadkobierców*, „Przegląd Podatkowy” 2017/8; A. Mariański, A. Pardej, *Podatkowe konsekwencje zarządu sukcesyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 6, s. 24–29; D. Mączyński, *Charakter prawny decyzji podatkowej. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika (inkasenta). Decyzja o odpowiedzialności spadkobiercy*, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 4; A. Nita, *Glosa do wyroku WSA w Kielcach z dnia 8 października 2009 r. (I SA/Ke 306/09)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1.

Doceniając wkład wniesiony dotychczas do nauki przez różnych autorów, można jednak stwierdzić, że pozostawało jeszcze pewne pole do dalszych analiz i to skłoniło autorkę do przygotowania niniejszej publikacji.

NASTĘPSTWO PRAWNE SPADKOBIERCÓW W PRAWIE PODATKOWYM A CYWILNOPRAWNY WZORZEC SUKCESJI

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Skutki prawne śmierci człowieka jako podmiotu praw i obowiązków majątkowych w dziedzinie prawa cywilnego reguluje prawo spadkowe, będące częścią prawa cywilnego²⁴. Skutki śmierci człowieka w innych sferach prawa – między innymi w obszarze stosunków podatkowych – znajdują się poza obszarem regulacji prawa spadkowego. Jakkolwiek zatem występuje intuicyjna skłonność do przypisywania prawu spadkowemu podstawowego znaczenia przy określaniu, jakie skutki wywołuje śmierć osoby fizycznej w sferze wykraczającej poza prawo cywilne, to jednak w istocie można w nim upatrywać nie uniwersalnej regulacji odnoszącej się do innych dziedzin, a co najwyżej normatywnego wzorca, do którego może sięgać ustawodawca lub też do którego można nawiązywać, poszukując argumentów w procesie interpretacji prawa. Punktem wyjścia do wszelkich

²⁴ E. Skowrońska-Bocian, *Prawo spadkowe*, Warszawa 2016, s. 4 i n.; J. S. Piątowski, *Prawo spadkowe. Zarys wykładu*, Warszawa 2003, s. 15.

rozważań musi być oczywista konstatacja, że pojęcie spadku nie wykracza poza sferę prawa cywilnego, podobnie jak nie ma podstaw do automatycznego przenoszenia pojęcia spadkobiercy i reguł odnoszących się do jego pozycji prawnej na obszary stosunków innych niż cywilnoprawne.

Nietrudno przy tym zauważyć, że cywilnoprawny wzorzec uporządkowania stosunków majątkowych, w jakie uwikłany był spadkodawca, ma wielusetletnią – jeśli nie dłuższą – historię. Niezależnie od tego, że i on podlega przemianom zdeterminowanym przemianami stosunków społecznych i gospodarczych, a nawet koniunkturami politycznymi, to jednak w swoich podstawowych założeniach jest wyrazem określonej racjonalności społeczno-prawnej. Wyrazem tego jest względnie duża stabilność katalogu podstawowych instytucji prawa spadkowego.

Ta względna stabilność systemu implikuje dość wysoki poziom racjonalności. W związku z tym nie powinno dziwić to, że ustawodawca poszukując rozwiązań dla dziedziny tak młodej jak prawo podatkowe, nie traci z pola widzenia wzorców cywilnoprawnych. Inna rzecz, na ile ochoczo do nich sięga.

Polski ustawodawca stosunkowo niedawno dostrzegł potrzebę zbudowania reguł określających skutki śmierci osoby fizycznej w sferze podatkowej²⁵.

Od niepamiętnych czasów śmierć osoby fizycznej była zdarzeniem wywołującym zainteresowanie prawodawcy podatkowego – gdyż przejęcie majątku przez następców prawnych postrzegano tradycyjnie jako dogodny źródło podatku (podatek spadkowy). Zdarzeniem wywołującym skutek podatkowy była i jest w tym wypadku jednak nie tyle sama śmierć osoby fizycznej – lecz fakt, że następcy prawni uzyskali określone przysporzenie majątkowe.

²⁵ Zob. M. Zdebel [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2016, s. 625.

Rozległość i skomplikowanie stosunków podatkowych, w jakich współcześnie może pozostawać osoba fizyczna, doprowadziły jednak do tego, że – niezależnie od ewentualnego opodatkowania spadkobrania (nabycia majątku w drodze spadku) – dostrzeżono konieczność zbudowania reguł określających skutki, jakie wywiera śmierć osoby fizycznej w szeroko rozumianej sferze stosunków podatkowych. Dostrzeżono potrzebę i podstawy do tego, aby również w sferze stosunków podatkowych ustanowić następstwo prawne w razie śmierci osoby fizycznej.

Reguły następstwa prawnego w prawie podatkowym są autonomiczne w stosunku do cywilnoprawnych reguł wynikających z prawa spadkowego. Nie zbudowano ich jednak w odezwaniu od regulacji cywilnoprawnych. Można przypuszczać, że jest to rezultat uznania i respektowania przez prawodawcę faktu, że stosunki podatkowe, w jakich pozostaje osoba fizyczna, są pochodną jej sytuacji majątkowej. Stąd uznanie, że następstwo w prawie podatkowym może z powodzeniem podążać śladami wytyczonymi przez reguły następstwa prawnego w prawie cywilnym. Za jeden z fundamentów budowy systemu prawa uznaje się określoną spójność ideową jego elementów²⁶.

Samo porównywanie rozwiązań prawa cywilnego i podatkowego byłoby raczej jałowe, ponieważ nie przynosiłoby większych korzyści teoretycznych ani praktycznych²⁷. Interesujące i potencjalnie użyteczne jest natomiast prześledzenie, w jakim zakresie rozwiązania prawa podatkowego nawiązują do regulacji cywilnoprawnych, to jest, po pierwsze, w jakim zakresie regulacje cywilnoprawne zostały wykorzystane jako wzorzec, a po drugie – w jakim zakresie rozwiązania podatkowe respektują,

²⁶ Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 391.

²⁷ *Ibidem*.

czy też odwzorowują sytuację ukształtowaną w indywidualnych przypadkach przez prawo cywilne. Warto się zastanowić, na ile adekwatne okazały się cywilnoprawne wzorce, na których zbudowano regulację sukcesji spadkobierców w prawie podatkowym. Należy też mieć na uwadze to, że normy cywilnoprawne zostały w wypadku sukcesji podatkowej wykorzystane nie tylko jako inspiracja czy budulec, lecz regulacja podatkowa jest z nimi – póki co – na stałe sprzężona poprzez odesłanie do odpowiednich przepisów Kodeksu cywilnego. W tym wypadku prawo cywilne nie tylko więc buduje strukturę podmiotową rozwiązań podatkowoprawnych, ale jest wkomponowane w funkcjonowanie instytucji podatkowoprawnych.

Można też dokonać próby analizy funkcjonalnej związków między prawem cywilnym i podatkowym – w zakresie sukcesji – w kierunku w pewien sposób „odwrotnym”, to jest spróbować określić, czy regulacje podatkowe w tym obszarze nie wpływają na efektywność rozwiązań prawa cywilnego, czy nie są negatywnie determinujące dla określonych zachowań w sferze stosunków cywilnoprawnych²⁸.

Ponad dwudziestoletni okres obowiązywania Ordynacji podatkowej stwarza już wystarczającą perspektywę do formułowania ocen w tym zakresie.

Ustalenia dotyczące zakresu przedmiotowego następstwa w prawie cywilnym pozwalają zbadać i ocenić, na ile rozwiązania przyjęte w prawie podatkowym są wzorowane na cywilnoprawnym pierwowzorze i czy to odzwierciedlenie przebiegło adekwatnie do potrzeb determinowanych publicznym charakterem stosunków podatkowoprawnych. Ta perspektywa badawcza pozwala zyskać większy dystans do analizowanych rozwiązań

²⁸ Inspirująca była tu myśl B. Brzezińskiego, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, op.cit., s. 373.

prawa podatkowego, co sprzyja pogłębieniu spojrzenia. Sprzyja też ocenie, w jakim stopniu specyfika stosunków podatkowo-prawnych może skłaniać do kształtowania w obszarze prawa podatkowego rozwiązań o odmiennych założeniach niż w prawie prywatnym. Ustawodawca podatkowy nie jest przecież skrępowany „propozycjami” prawa cywilnego; powinien z nich korzystać w sposób instrumentalny i selektywny na tyle, na ile jest to celowe i użyteczne²⁹.

2. ZAKRES PRZEDMIOTOWY NASTĘPSTWA PRAWNEGO SPADKOBIERCÓW W PRAWIE CYWILNYM*

Pojęcie spadku wynika z art. 922 § 1 i 2 k.c. Zgodnie z pierwszym z tych przepisów prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jedną lub kilka osób. Z kolei w myśl § 2 nie należą do spadku prawa i obowiązki zmarłego ściśle związane z jego osobą, jak również prawa, które z chwilą jego śmierci przechodzą na oznaczone osoby niezależnie od tego, czy są one spadkobiercami. Te prawa i obowiązki, które w myśl zacytowanych przepisów z chwilą śmierci osoby fizycznej przechodzą na spadkobierców – składają się na spadek po zmarłym.

W związku z tym, że Kodeks cywilny reguluje stosunki cywilnoprawne między osobami fizycznymi i osobami prawnymi – to do spadku w powyższym rozumieniu należą tylko prawa

* Rozważania zaprezentowane w pkt 2 i 3 niniejszego rozdziału częściowo zostały wcześniej zaprezentowane w publikacji autorki pt. *Cywilnoprawny wzorzec spadkobrania i możliwość jego implementacji w prawie podatkowym* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. I, Warszawa 2019, s. 405–413.

²⁹ Ibidem, s. 377, 386; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe* [w:] *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel i M. Lemmonier, Warszawa 2011, s. 30.

i obowiązki cywilnoprawne³⁰. W literaturze wskazano zatem, że do spadku należą te prawa i obowiązki, które spełniają łącznie cztery wymagania: mają charakter cywilnoprawny i majątkowy, nie są ściśle związane z osobą zmarłego i nie przechodzą na oznaczone osoby niezależnie od tego, czy te osoby są spadkobiercami³¹. Niespełnienie choćby jednej z tych cech powoduje, że prawo lub obowiązek nie należy do spadku³². Takich praw i obowiązków niewchodzących w skład spadku z powodu niespełnienia którejs z wymienionych cech, jest niemało³³.

Wymóg dotyczący cywilnoprawnego charakteru praw i obowiązków rozumie się jako warunek odnoszący się do merytorycznego charakteru stosunku prawnego, z którego wywodzą się prawa czy obowiązki³⁴, co nie jest tożsame z wymogiem, aby

³⁰ J. S. Piątowski, op.cit., s. 33; M. Pazdan [w:] *Kodeks cywilny*, t. II, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2018, s. 1009.

³¹ J. S. Piątowski, op.cit., s. 33; E. Skowrońska-Bocian, *Prawo spadkowe*, Warszawa 2016, s. 11–12.

³² Przykładowo w literaturze wskazuje się, że prawa i obowiązki rodzinne, które mają substrat majątkowy, mimo swej cywilnoprawnej natury w zasadzie nie należą do spadku, ponieważ są ściśle związane z osobą zmarłego, zob. J. S. Piątowski, op.cit., s. 35.

³³ Przykładowo, według Kodeksu cywilnego nie wchodzi w skład spadku m.in. prawa i obowiązki o charakterze publicznoprawnym; prawo do emerytury i renty z ubezpieczeń społecznych; osobiste prawa majątkowe; roszczenie o pieniądze zadośćuczynienie za doznaną krzywdę, chyba że zostało uznane na piśmie albo gdy powództwo zostało wytoczone za życia poszkodowanego; roszczenia z umowy o dzieło (w przypadku śmierci przyjmującego zamówienie); roszczenia z umowy zlecenia (w przypadku śmierci przyjmującego zlecenie); prawo do renty; dożywocie; użytkowanie ustanowione na rzecz osoby fizycznej; służebności osobiste; spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego; prawa i obowiązki z umowy spółki cywilnej, chyba że umowa stanowi inaczej, suma ubezpieczenia z ubezpieczenia osobowego; środki na rachunku bankowym będące przedmiotem dyspozycji posiadacza rachunku złożonej na wypadek śmierci. Zob. https://www.eporady24.pl/elementy_niewchodzace_w_sklad_spadku_wedlug_kodeksu_cywilnego,artykuly,5,21,1507.html

³⁴ J. S. Piątowski, op.cit., s. 34. Szerzej M. Pazdan, op.cit., s. 1024–1028.

miały one swoje źródło w kodeksie cywilnym. Nie są to zatem tylko stosunki prawne uregulowane w kodeksie cywilnym, ale także w prawie pracy, prawie autorskim itd.³⁵ Przyjmuje się, że cywilnoprawny charakter mają stosunki majątkowe oparte na autonomii stron, tj. takie, w których jedna ze stron nie jest podporządkowana drugiej³⁶. Nie mają charakteru cywilnoprawnego – a zatem nie należą do spadku – prawa i obowiązki wynikające ze stosunków podatkowych, administracyjnoprawnych, karnych, uprawnienia do świadczeń emerytalnych i rentowych³⁷.

To, czy prawo lub obowiązek ma charakter majątkowy, w kontekście art. 922 k.c. ocenia się, biorąc pod uwagę to, czy jest ono uwarunkowane interesem ekonomicznym uprawnionego³⁸. Znakomita większość praw i obowiązków cywilnoprawnych ma więc charakter majątkowy, a za bezspornie i jednoznacznie niemajątkowe uznaje się w szczególności prawa osobiste (art. 23–24 k.c.)³⁹ oraz prawa rodzinne (wynikające ze stosunków

³⁵ J. S. Piąkowski, op.cit., s. 34.

³⁶ Ibidem

³⁷ Ibidem, s. 34–35.

³⁸ Ibidem, s. 35.

³⁹ Takie jak prawo do ochrony zdrowia, wolności, czci, tajemnicy korespondencji, prawo do wizerunku itd. Gasną one z chwilą śmierci ich podmiotu, a jeśli nawet oznaczone osoby mają prawo domagać się ochrony dóbr zmarłego – to jest to ich własne prawo, a nie wynik przejścia na nie uprawnień osoby zmarłej, tak J. S. Piąkowski, op.cit., s. 35, podając przykład art. 78 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tj. Dz.U. z 2017 r., poz. 880 ze zm.) – art. 78 ust. 2 stanowi: „Jeżeli twórca nie wyraził innej woli, po jego śmierci z powództwem o ochronę autorskich praw osobistych zmarłego może wystąpić małżonek, a w jego braku kolejno: zstępni, rodzice, rodzeństwo, zstępni rodzeństwa”; zaś zgodnie z ust. 3: „Jeżeli twórca nie wyraził innej woli, osoby wymienione w ust. 2 są uprawnione w tej samej kolejności do wykonywania autorskich praw osobistych zmarłego twórcy”. Autor trafnie zwrócił też uwagę na mylącą terminologię użytą tu przez ustawodawcę, sugerującą – jego zdaniem błędnie – przejście praw zmarłego na inne osoby.

prawnorodzinnych)⁴⁰. Prawa i obowiązki, którym nie można przypisać charakteru majątkowego, nie należą do spadku.

Zgodnie z art. 922 k.c. do spadku nie należą prawa i obowiązki ściśle związane z osobą zmarłego – nawet gdyby miały charakter cywilnoprawny i majątkowy⁴¹. Jako przykład wskazuje się prawa i obowiązki o treści majątkowej, ale wynikające ze stosunków rodzinnych (np. alimentacyjne, z wyjątkiem rat alimentacyjnych wymagalnych za życia uprawnionego, które zgodnie z orzecznictwem należą do spadku po nim)⁴², czy prawo do zadośćuczynienia za krzywdę doznaną wskutek naruszenia dóbr osobistych⁴³, roszczenie o odszkodowanie za niesłuszne skazanie lub aresztowanie⁴⁴, prawo odwołania darowizny jeszcze niewykonanej (art. 896 k.c.)⁴⁵, prawo dożywocia⁴⁶, inne prawa i obowiązki majątkowe, które z definicji nie mogą trwać dłużej niż przez okres życia uprawnionego (np. użytkowanie czy służebności osobiste)⁴⁷, prawa i obowiązki wynikające z takich stosunków obligacyjnych, które ulegają rozwiązaniu z chwilą śmierci jednej ze stron, jak np. umowa o dzieło, którego wykonanie zależy od osobistych przymiotów przyjmującego zamówienie (art. 645 § 1 k.c.); umowa zlecenie (art. 748 k.c.); umowa spółki cywilnej (w niektórych przypadkach)⁴⁸.

Wreszcie, nie należą do spadku prawa i obowiązki, które nawet jeśli spełniają wyżej wskazane kryteria, to zgodnie z przepisami szczególnymi przechodzą na określone osoby na odrębnych

⁴⁰ J. S. Piąkowski, op.cit., s. 35.

⁴¹ E. Skowrońska-Bocian, op.cit., s. 13.

⁴² J. S. Piąkowski, op.cit., s. 36.

⁴³ Ibidem, s. 37.

⁴⁴ E. Skowrońska-Bocian, op.cit., s. 15.

⁴⁵ M. Pazdan, op.cit., s. 1026.

⁴⁶ Ibidem.

⁴⁷ J. S. Piąkowski, op.cit., s. 36.

⁴⁸ Ibidem.

zasadach niezależnie od tego, czy te osoby są spadkobiercami. Zatem mamy tu do czynienia z sukcesją, ale na innych zasadach niż wynikające z prawa spadkowego. Nazywana jest sukcesją syngularną⁴⁹. Przykładem może być 691 k.c. (wstąpienie w stosunek najmu przez osoby bliskie zmarłego najemcy lokalu mieszkalnego)⁵⁰, nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji zmarłego posiadacza rachunku bankowego (art. 55 ust. 1 i art. 56 ust. 1 ustawy – Prawo bankowe)⁵¹, nabycie praw do środków zgromadzonych na rachunku członka otwartego funduszu emerytalnego⁵². W literaturze zwrócono uwagę na istniejącą tendencję do rozszerzania zakresu sum, które mogą – na wypadek śmierci – być przekazywane oznaczonym osobom poza reżimem prawa spadkowego⁵³.

Biorąc pod uwagę wskazane wyżej wyjątki, należy stwierdzić, że prawami majątkowymi należącymi do spadku są przede wszystkim prawo własności, wierzytelności, prawa majątkowe wynikające z członkostwa spółdzielni, prawa majątkowe na dobrach niematerialnych (np. majątkowe prawa autorskie, prawo do patentu i wzoru użytkowego)⁵⁴. Powszechnie uważa się, że – mówiąc w uproszczeniu – również posiadanie jest dziedziczne⁵⁵. W literaturze wskazuje się, że w gruncie rzeczy na spadkobierców przechodzą skutki prawne, jakie wynikały dla spadkodawcy z faktycznego wykonywania władztwa nad rzeczą, a samo posiadanie jako stan faktyczny nie może być przedmiotem

⁴⁹ E. Skowrońska-Bocian, op.cit., s. 16.

⁵⁰ J. S. Piątowski, op.cit., s. 17.

⁵¹ Ibidem, s. 38; M. Pazdan, op.cit., s. 1029.

⁵² J. S. Piątowski, op.cit., s. 38.

⁵³ Ibidem, s. 39.

⁵⁴ Ibidem, s. 39–40.

⁵⁵ Zob. Wyrok Sądu Najwyższego z 2 lutego 2017 r., I CSK 260/16, LEX nr 2271469; J. S. Piątowski, op.cit., s. 42. Szerzej na ten temat M. Pazdan, op.cit., s. 1022–1023.

dziedziczenia⁵⁶. Również co do ekspektatywy (tj. oczekiwania prawnego)⁵⁷ powszechnie jest przyjęty pogląd, że co do zasady wchodzi ona w skład spadku⁵⁸. Nie wchodzi do spadku ekspektatywa związana z takim oczekiwanym prawem podmiotowym, które nie wchodziłoby w skład spadku⁵⁹.

Za prawa majątkowe należące do spadku uznaje się też prawa kształtujące, takie jak np. prawo do uchylecia się od skutków oświadczenia woli złożonego pod wpływem błędu lub groźby, prawo odwołania darowizny, prawo przyjęcia oferty złożonej spadkodawcy⁶⁰.

Z punktu widzenia dalszych rozważań istotne jest powszechnie akceptowane na gruncie prawa cywilnego stwierdzenie, że spadkobierca wstępuje w stosunki majątkowe spadkodawcy, przy czym zasada ta rozciąga się także z reguły na sytuacje prawne⁶¹. To ostatnie określenie rozumie się w ten sposób, że gdy spośród kilku elementów potrzebnych do wywołania określonego skutku prawnego do momentu śmierci spadkodawcy nie zostały jeszcze spełnione wszystkie, to jeśli te brakujące elementy wystąpią po śmierci spadkodawcy, wówczas ich skutki będą działać w stosunku do spadkobiercy⁶². Jako przykład można podać spełnienie się warunku zawieszającego przy zbyciu albo nabyciu rzeczy albo prawa, lub wzięcie pod uwagę okresu samoistnego posiadania wykonywanego przez spadko-

⁵⁶ E. Skowrońska-Bocian, *op.cit.*, s. 20–21.

⁵⁷ Ekspektatywa, czyli oczekiwanie prawne jest prawem podmiotowym, którego zasadnicza funkcja polega na przygotowaniu i zabezpieczeniu nabycia prawa umożliwiającego pełne i ostateczne zaspokojenie określonych potrzeb. Zob. *ibidem*, s. 22.

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ *Ibidem*.

⁶⁰ J. S. Piątowski, *op.cit.*, s. 41.

⁶¹ *Ibidem*.

⁶² *Ibidem*.

dawcę, gdy chodzi o zasiedzenie nieruchomości przez spadkobiercę⁶³. Niektóre (i tylko niektóre) z tych sytuacji są wyraźnie uregulowane w przepisach, co nie przekreśla tego, że jako ogólną regułą należy przyjmować wstępowanie spadkobiercy w sytuację prawną spadkodawcy⁶⁴.

Co do obowiązków majątkowych, wchodzących w skład spadku, w prawie spadkowym istotne znaczenie ma rozróżnienie długu i odpowiedzialności⁶⁵. Wynika to z tego, że do spadku należą długi, a odpowiedzialność spadkobierców za długi należące do spadku jest kwestią odrębnie uregulowaną w kodeksie cywilnym, zależną od takich czynników, jak sposób przyjęcia spadku, wielkość udziału spadkowego konkretnego spadkobiercy itd.⁶⁶ Długi – rozumiane jako powinności – należą do spadku, a zatem przechodzą na spadkobierców. Jednak to, w jakim zakresie konkretny spadkobierca ponosi odpowiedzialność za długi należące do spadku, jest osobną kwestią.

⁶³ Ibidem, s. 41–42.

⁶⁴ Ibidem, s. 42.

⁶⁵ Ibidem, s. 43.

⁶⁶ Ibidem. Do spadku należą zresztą nie tylko zobowiązania spadkodawcy które obciążały go za życia i nie wygasły z chwilą jego śmierci, lecz również określone obowiązki majątkowe związane z dziedziczeniem, które nie wynikają ze stosunków prawnych istniejących za życia spadkodawcy, powstające z mocy przepisów prawa spadkowego w chwili jego śmierci lub później, ale w związku z jego śmiercią (art. 922 § 3 k.c., art. 989 § 2 k.c.) – tak M. Pazdan [w:] *Kodeks cywilny*, t. II, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2018, s. 1023. Do takich długów należą m.in. koszty pogrzebu i obowiązek zaspokojenia roszczeń o zachówek.

3. ZAKRES PRZEDMIOTOWY NASTĘPSTWA PRAWNEGO SPADKOBIERCÓW W PRAWIE PODATKOWYM – UWAGI NA TLE ROZWIĄZAŃ CYWILNOPRAWNYCH*

Powyższe ustalenia co do zakresu przedmiotowego następstwa w prawie cywilnym pozwalają przejść do analizy tego, na ile rozwiązania obecne w prawie podatkowym odzwierciedlają cywilistyczny wzorzec oraz czy przeniesienie cywilistycznych założeń na grunt podatkowy odbyło się poprawnie oraz w sposób adekwatny do potrzeb wynikających ze specyfiki tych stosunków.

Po pierwsze, nie ulega wątpliwości, że następstwo prawne spadkobierców, wprowadzone do polskiego prawa podatkowego po raz pierwszy przepisami Ordynacji podatkowej z 1997 r., było wzorowane na cywilnoprawnej sukcesji uniwersalnej spadkobierców. Wcześniej spadkobiercy jedynie ponosili odpowiedzialność za zaległości podatkowe spadkodawcy jako tzw. osoby trzecie. Dostrzegłszy potrzebę ciągłości – w obszarze prawa podatkowego – zarówno w zakresie uprawnień, jak i obowiązków osoby zmarłej, ustawodawca ukształtował zakres następstwa podatkowego na wzór regulacji z art. 922 k.c. Wskazał zatem, że spadkobiercy przejmują majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy, przewidziane w przepisach prawa podatkowego (art. 97 § 1 k.c.). Mimo że w art. 922 § 1 k.c. użyto nieco innego sformułowania („prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą”), to nie widać tu różnicy znaczeniowej w stosunku do użytego w art. 97 § 1 O.p. sformułowania „spadkobiercy przejmują”.

* Rozważania zaprezentowane w pkt 2 i 3 niniejszego rozdziału częściowo zostały wcześniej zaprezentowane w publikacji autorki pt. *Cywilnoprawny wzorzec spadkobrania...*, op.cit., s. 405–413.

Sukcesją są zatem objęte – i w prawie cywilnym, i podatkowym – prawa i obowiązki majątkowe zmarłego. Rdzeń w prawie podatkowym i cywilnym jest zatem taki sam, jednak co do szczegółów można dostrzec pewne różnice.

W prawie podatkowym zakres sukcesji poszerzono o prawa o charakterze niemajątkowym, które były związane z prowadzoną przez spadkodawcę działalnością gospodarczą (art. 97 § 2 O.p.). Uprawnienia te przechodzą na spadkobierców kontynuujących działalność gospodarczą spadkodawcy⁶⁷. Na tle regulacji cywilnoprawnych wydaje się to zasadniczą odmiennością, ponieważ prawo cywilne nie przewiduje przejścia na spadkobierców praw ani obowiązków niemajątkowych. Jednak w istocie odmienność nie jest aż tak duża, jak mogłoby się to wydawać na pierwszy rzut oka. Otóż zgodnie z powszechnie przyjętym na gruncie prawa cywilnego poglądem, prawa niemajątkowe to prawa osobiste i rodzinne⁶⁸. Nie przechodzą na spadkobierców, ale mimo że gasną z chwilą śmierci ich podmiotu, to po jego śmierci oznaczone osoby mają prawo domagać się ochrony dóbr zmarłego – jednakże jest to ich własne prawo, a nie wynik sukcesji uprawnień osoby zmarłej⁶⁹. Jednak czy zawsze jest to całkiem nowe prawo innego podmiotu, a nie prawo w jakimś sensie przejęte – można, jak się wydaje, polemizować⁷⁰. Prawu cywilnemu nie jest obca idea, że uprawnienia

⁶⁷ R. Dowgier [w:] *Ordynacja podatkowa*, C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Warszawa 2013, s. 656–657; Idem [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Etel (red.), Warszawa 2017, s. 722, 725.

⁶⁸ J. S. Piątowski, op. cit., s. 35.

⁶⁹ Tak twierdzi J. S. Piątowski, op. cit., s. 35. Autor podaje przykład art. 78 ust. 2 i 3 ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tj. Dz.U. z 2019, poz. 1231).

⁷⁰ Przynajmniej na gruncie ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Widać jednak, że autorskie prawo niemajątkowe nie wygasa, skoro po

niemajątkowe z chwilą śmierci ich podmiotu nie zawsze giną bez śladu, ale w przypadkach wyraźnie wskazanych przez prawo w pewnym sensie „odżywają” w nieco innej postaci i przysługują komu innemu. Można uznać, że to taka właśnie idea na gruncie prawa podatkowego doznała ucieleśnienia w art. 97 § 2 O.p., choć nie dokonano się to poprzez odpowiednie zredagowanie przepisów szczególnych, tak jak w przypadku prawa cywilnego, lecz w postaci ogólnej reguły objęcia zakresem sukcesji także praw niemajątkowych związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Odnosnie do zakresu przedmiotowego sukcesji warto odnotować, że w prawie podatkowym nie wprowadzono wyłączenia z zakresu sukcesji praw i obowiązków ściśle związanych z osobą zmarłego – tak jak w art. 922 § 2 k.c. W prawie cywilnym na skutek tego wyłączenia prawo lub obowiązek zmarłego nie przechodzi na spadkobierców, o ile występuje ów ścisły związek z osobą, nawet jeśli to prawo czy obowiązek spełnia pozostałe kryteria, od których uzależnione jest to, czy może ono należeć do spadku. W prawie podatkowym wyłączenia tego rodzaju najwyraźniej nie uznano za potrzebne. Jak dotąd nie odnotowano problemów czy wątpliwości interpretacyjnych na tle jego braku. Wbrew pozorom jednak istnienia tego rodzaju wątpliwości nie można wykluczyć. Adam Mariański co prawda twierdzi, że z natury rzeczy „prawa osobiste są niezbywalne, a zatem nie mogą podlegać przejściu w ramach każdego rodzaju sukcesji generalnej, zwłaszcza podatkowej”⁷¹ – wydaje się jednak, że Autor bez

śmierci autora można je „wykonywać” – zob. art. 78 ust. 3 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych: „Jeżeli twórca nie wyraził innej woli, osoby wymienione w ust. 2 są uprawnione w tej samej kolejności do wykonywania autorskich praw osobistych zmarłego twórcy”.

⁷¹ Cytat zaczerpnięty z: A. Mariański, *Kontynuacja działalności gospodarczej przez spadkobierców podatnika*, cz. 1, „Monitor Podatkowy” 1993, nr 9, s. 20.

dostatecznych ku temu podstaw przeniósł na grunt podatkowy zarówno samo normatywne cywilistyczne pojęcie „praw osobistych”, jak też i cywilistyczne rozumienie tego, czym są owe „prawa osobiste”, w tym w szczególności to, że mają charakter nieprzenoszalny, niepodlegający sukcesji. Nie kwestionując oczywiście ugruntowanego przekonania o niezbywalności jakichkolwiek praw czy obowiązków podatkowych, należy sprzeciwić się argumentacji, że mogłoby to wynikać z ich „osobistego” charakteru w rozumieniu przeniesionym z cywilistyki. Jak na razie nie wydaje się, aby w prawie podatkowym, po pierwsze, istniała normatywna podstawa do wyodrębnienia praw osobistych spośród ogółu praw, a po drugie – aby istniała jakakolwiek normatywna podstawa do tego, aby te „osobiste” prawa nie mogły przejść na następców prawnych.

Przykładowo, jeśli poddać analizie np. przewidziane w § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów⁷² prawo podatnika do zwolnienia z obowiązku prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów⁷³, to należy dojść do wniosku, że jest to prawo o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Należałoby zatem uznać, że na podstawie art. 97 § 2 O.p. w razie śmierci podatnika

⁷² Tj. Dz.U. z 2017, poz. 728.

⁷³ W przypadkach uzasadnionych szczególnymi okolicznościami, zwłaszcza takimi jak rodzaj i rozmiar wykonywanej działalności, wiek oraz stan zdrowia, naczelnik urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania podatnika, na wniosek tego podatnika w drodze decyzji może zwolnić go od obowiązku prowadzenia księgi, jak również od poszczególnych czynności z zakresu prowadzenia księgi. Wniosek musi być złożony co najmniej na 30 dni przed rozpoczęciem miesiąca, od którego zwolnienie miałyby być zastosowane, a w razie rozpoczęcia wykonywania działalności lub powstania obowiązku prowadzenia księgi w ciągu roku podatkowego – w terminie 14 dni od dnia rozpoczęcia tej działalności lub powstania obowiązku prowadzenia księgi.

przechodzi ono na spadkobiercę kontynuującego prowadzenie działalności gospodarczej zmarłego. Biorąc jednak pod uwagę funkcję tego zwolnienia, to nie widać racji przemawiających za tym, aby automatycznie przechodziło ono na spadkobierców. Jeśli nie w każdym, to przynajmniej w wielu indywidualnych przypadkach będzie ono przecież ściśle uwarunkowane względami dotyczącymi podatnika osobiście, skoro wśród przesłanek przyznania zwolnienia przepis wymienia w szczególności wiek i stan zdrowia podatnika. Nie ma zatem powodu, aby spadkobierca automatycznie nadal korzystał ze zwolnienia udzielonego spadkodawcy. Prawo takie nie powinno przechodzić na spadkobiercę, gdy zwolnienie jest przyznawane ze względów ściśle związanych z osobą zmarłego.

Tymczasem obowiązujące przepisy nie przewidują z tego powodu wyjątków od zasad dotyczących zakresu sukcesji (art. 97 § 1 i 2 O.p.). Wolno zatem stwierdzić, że jakkolwiek brak takiej przesłanki ograniczającej zakres przedmiotowy sukcesji w prawie podatkowym dotychczas nie przysporzył problemów, to warto rozważyć jego wprowadzenie. Nie można wykluczyć, że już obecnie w prawie podatkowym istnieje więcej – niedostrzeżonych jeszcze pod tym kątem – praw o charakterze niemajątkowym, które potencjalnie podlegają przejęciu przez spadkobierców na podstawie art. 97 § 2 O.p. Nie można wykluczyć, że przepisy przewidujące tego rodzaju prawa zostaną wprowadzone w przyszłości. Przepisy dotyczące sukcesji podatkowej spadkobierców powinny zatem kwestię tę uwzględniać – albo poprzez odpowiednią modyfikację ogólnych reguł dotyczących zakresu sukcesji, albo też poprzez regulacje szczegółowe, odnoszące się do wybranych obszarów.

Można niekiedy odnieść wrażenie, że w praktyce orzeczniczej uznanie pewnych praw za niemajątkowe (w rezultacie czego nie podlegały one sukcesji) w istocie rzeczy było właśnie

rezultatem oceny, że nie powinny one przechodzić na spadkobierców, ponieważ nie ma ku temu wystarczających racjonalnych powodów, gdyż mają – można by rzec – zbyt ścisły związek z osobą podatnika, z jego indywidualnymi cechami, z uwarunkowaniami jego tylko dotyczącymi. Jako przykład można tu podać powszechnie zaakceptowany w praktyce i literaturze pogląd, że prawo do umorzenia zaległości podatkowej nie przechodzi na spadkobierców, ponieważ jest to uprawnienie o charakterze niemajątkowym⁷⁴. Wyraźnie i jednoznacznie odmienny pogląd w tej kwestii wyraził dotąd chyba tylko S. Babiarcz⁷⁵. A przecież doprawdy trudno nie zgodzić się z tym, że prawo to jest uwarunkowane interesem ekonomicznym podatnika i ewentualnie jego spadkobierców⁷⁶. Można jednak założyć, że powszechnie podzielana ocena co do braku zasadności przejścia tego prawa na spadkobierców motywowana jest tym, że przesłanki umorzenia są ściśle związane z indywidualną sytuacją konkretnego podmiotu. Nadto art. 67c § 2 O.p. wyraźnie statuuje prawo spadkobiercy do umorzenia zaległości (poprzez odpowiednie

⁷⁴ Na ten temat zob. Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, cz. II: *Ogólne materialne prawo podatkowe*, rozdz. XI: *Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe* 3. *Odpowiedzialność spadkobierców jako następców prawnych*, LEX/el.

⁷⁵ Autor ten słusznie stwierdził, że skoro zaległość podatkowa – jako świadczenie pieniężne – jest wyraźnie związana z interesem ekonomicznym podatnika, to także prawo do jej umorzenia jest prawem majątkowym, a zatem ze swej natury musi się mieścić w ogólnej regule następstwa prawnego zawartej w art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej o przejęciu przez spadkobierców praw majątkowych spadkodawcy (podatnika), zob. S. Babiarcz, *Glosa do wyroku NSA z 7 czerwca 2000 r., III SA 1216/99*, „Glosa” 2002, nr 2, s. 22.

⁷⁶ Pewne wątpliwości w tej mierze zgłoszono w literaturze, wskazując, że wobec wprowadzenia do ustawy art. 67c § 2 O.p. nie jest do końca jasne, czy możliwość wystąpienia przez podatnika z wnioskiem o udzielenie ulgi w spłacie mieści się w kategorii „praw majątkowych”, czy też „praw niemajątkowych” spadkodawcy. Można mieć co do tego uzasadnione wątpliwości. Zob. *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), Gdańsk 2017, s. 389 (teza 6).

stosowanie przepisów dotyczących umorzenia zaległości podatnika)⁷⁷. Tyle tylko, że art. 67c § 2 O.p. wszedł w życie po kilku latach obowiązywania Ordynacji podatkowej – i znów, wolno i należy przyjąć, że jego wprowadzenie było reakcją ustawodawcy na rzeczywistą czy też rzekomą lukę skutkującą brakiem uprawnienia spadkobierców do ubiegania się o umorzenie zaległości spadkodawcy, za którą odpowiadają. Pytanie o to, czy takie uprawnienie istniało w okresie od wejścia w życie Ordynacji podatkowej do wprowadzenia do niej art. 67c § 2 O.p., nie znajduje satysfakcjonującej odpowiedzi. Ostrożnie można byłoby bronić tezy, że w praktyce nieco zbyt pochopnie przyjęto pogląd, że prawo do umorzenia zaległości podatkowej nie przechodzi na spadkobierców⁷⁸, co zaowocowało stosunkowo

⁷⁷ Jednakże na podstawie art. 67c § 2 O.p. spadkobierca może wnioskować o umorzenie zaległości podatkowej, opłaty prolongacyjnej i odsetek za zwłokę, przepis przyznaje mu zatem „własne” uprawnienie do ubiegania się o ulgę w spłacie, chodzi tu jednak – co wyraźnie wynika z przepisu – o należność „przypadającą od spadkobiercy”, a zatem wynikającą z decyzji o odpowiedzialności spadkobiercy, a nie zaległość podatkową jako taką. Przepis ten obowiązuje jednak dopiero od 1 września 2005 r., stąd wcześniej uprawnienie to orzecznictwo wyprowadzało z treści obowiązujących przepisów tak, że skoro spadkobierca w zakresie nabytych praw i obowiązków majątkowych (w tym zaległości podatkowych) wstępuje w miejsce spadkodawcy, to staje się podatnikiem i dlatego może wnosić o umorzenie nabytego w drodze sukcesji uniwersalnej zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej, powołując się na własną sytuację materialną lub majątkową (tak WSA w Poznaniu w wyroku z 20 stycznia 2004 r., I SA/Po 1069/02, POP 2005, z. 3, poz. 66). Art. 67c O.p. został dodany przez art. 1 pkt 33 ustawy z 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.).

⁷⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) z dnia 7 czerwca 2000 r., III SA 1216/99: „Prawo domagania się umorzenia zaległości podatkowych jest prawem o charakterze osobistym, związanym ściśle z osobą podatnika. Nie podlega ono dziedziczeniu w świetle kodeksu cywilnego (art. 922 k.c.) ani nie podlega przejściu przez spadkobierców w świetle art. 97 § 1 ordynacji podatkowej.” Zob. A. Mariański, *Następstwo prawne*

szybkim wprowadzeniem art. 67c § 2 O.p. i na skutek tego nie było już odrotu od niewystarczająco chyba przemyślanej tezy, że prawo spadkobiercy do umorzenia zaległości podatkowej nie ma charakteru majątkowego.

Analogicznie do umorzenia orzecznictwo wypowiedziało się co do uprawnienia podatnika do restrukturyzacji należności publicznoprawnych związanych z prowadzoną działalnością⁷⁹, stwierdzając, że jest to uprawnienie o charakterze niemajątkowym⁸⁰, podczas gdy należałoby uznać raczej, że prawo to jest uwarunkowane interesem ekonomicznym podatnika i dlatego przypisywanie mu charakteru niemajątkowego jest wysoce kontrowersyjne.

Warto też zwrócić uwagę na to, że organy podatkowe – nie bez pewnej logiki – konsekwentnie od lat obstawały przy tym, że wybór formy opodatkowania (tzw. stawki liniowej – art. 30c u.p.d.o.f.) nie przechodzi automatycznie, tj. na zasadzie

w prawie podatkowym. Glosa do wyroku NSA z dnia 7 czerwca 2000 r., III SA 1216/99, „Glosa” 2002, nr 5, s. 23–26.

⁷⁹ Na podstawie ustawy z 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców (Dz.U. Nr 155, poz. 1287 ze zm.).

⁸⁰ Wyrok WSA w Warszawie z 2 marca 2007 r., III SA/Wa 3451/06, LEX nr 329015: „Uprawnienie spadkodawcy do restrukturyzacji należności publicznoprawnych, związanych z prowadzoną działalnością jest uprawnieniem o charakterze niemajątkowym. Uprawnienie to mogło być zatem przejęte przez spadkobiercę jedynie pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na własny rachunek”. W rozpoznawanej sprawie zdaniem sądu organy niesłusznie stwierdziły, że skoro spadkobierca podatnika zaprzestał prowadzenia działalności gospodarczej i następnie ponownie rozpoczął jej prowadzenie dopiero po upływie roku, to nie można było uznać, że kontynuuje on działalność gospodarczą zmarłego. Organ restrukturyzacyjny nie uznał za kontynuację przez spadkobiercę działalności gospodarczej po zmarłym w dniu 30 czerwca 2003 r. podatniku z uwagi na to, że spadkobierca zlikwidował prowadzoną działalność z dniem 1 października 2004 r. i ponownie zgłosił jej rozpoczęcie z dniem 2 listopada 2005 r.

art. 97 O.p., na spadkobierców zmarłego podatnika, który to uprzednio – prowadząc działalność gospodarczą – takiego wyboru dokonał⁸¹. Z kolei WSA w Gorzowie Wielkopolskim swego czasu stwierdził, że wybór takiej formy opodatkowania nie jest prawem ani majątkowym, ani również niemajątkowym w rozumieniu art. 97 O.p.⁸² Sąd powołał się na stanowisko prezentowane w tej mierze w literaturze⁸³ i stwierdził, że aby skorzystać z możliwości opodatkowania dochodu na zasadach określonych w art. 30c ust. 1 u.p.d.o.f., należy spełnić określone warunki, w tym w szczególności zgodnie z art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f. trzeba złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne oświadczenie o wyborze tego sposobu opodatkowania, w ustawowych terminach. Zdaniem Sądu spadkobierca nie uzyskuje prawa do opodatkowania stawką liniową z tego tylko tytułu, że spadkodawca złożył takie oświadczenie. Niezłożenie oświadczenia przez spadkobiercę (tj. podatnika) we wskazanym terminie

⁸¹ Tak np. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 9 stycznia 2019 r. (0113-KDIPT2-1.4011.567.2018.1.KU). Takie samo stanowisko zaprezentowano w interpretacji indywidualnej z 27 stycznia 2016 r., Nr IPTPB1/4511-667/15-4/MD – z tym że ta akurat interpretacja została uchylona przez WSA w Gliwicach prawomocnym wyrokiem z 30 sierpnia 2016 r., I SA/Gl 643/16. W tej uchylonej przez sąd interpretacji organ uznał, że wnioskodawca pomimo faktu, że jako spadkobierca kontynuuje prowadzenie działalności gospodarczej w spółkach: cywilnej i komandytowej po zmarłej matce, to w świetle obowiązujących przepisów prawa traktowany jest jako osoba rozpoczynająca prowadzenie działalności gospodarczej. Jeżeli zatem, jak wynika z wniosku, nie złożył wymaganego oświadczenia, o którym mowa w art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f., to w tym roku podatkowym (po śmierci matki) nie ma możliwości skorzystania z prawa opodatkowania podatkiem liniowym. Dochód ten należało opodatkować, stosując stawkę wynikającą ze skali podatkowej (art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f.).

⁸² Wyrok z 23 marca 2011 r., I SA/Go 1156/10 (prawomocny).

⁸³ *Komentarz do art. 97 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa* [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2009, wyd. III. Stan prawny: 2009.06.01.

skutkuje zgodnie z art. 9a ust. 1 u.p.d.o.f. koniecznością opodatkowania dochodów na zasadach ogólnych.

Ten sam problem wielokrotnie potem analizowano, a jedno z ostatnich stanowisk co do tej kwestii prezentuje interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 stycznia 2019 r. o sygn. 0113-KDIPT2-1.4011.567.2018.1.KU⁸⁴.

Problem ten można sprowadzić do pytania, czy prawo do stosowania tzw. stawki liniowej ma charakter niemajątkowy, a zatem czy może ono być przejęte przez spadkobiercę jedynie pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na własny rachunek, czy też może ma charakter majątkowy – wówczas byłoby przejmowane przez spadkobierców wyłącznie pod warunkiem kontynuowania działalności gospodarczej spadkodawcy (art. 97 § 2 O.p.). Jakkolwiek trudno tu mówić o niemajątkowym charakterze prawa (co implikowałoby jednak charakter majątkowy), to jednak z drugiej strony trudno sobie wyobrazić jego przejście na spadkobiercę, który nie prowadzi działalności gospodarczej, skoro zgodnie z ustawą ta forma opodatkowania jest przewidziana tylko dla dochodów z działalności gospodarczej. Trudno byłoby zgodzić się z sytuacją, gdy nie prowadząc działalności gospodarczej, można byłoby z tej stawki korzystać na skutek nabycia takiego prawa w drodze sukcesji na podstawie art. 97 § 1 O.p. Nasuwa się wniosek, że formułowana niekiedy teza o niemajątkowym charakterze prawa do stosowania stawki liniowej może w gruncie rzeczy służyć temu tylko, aby nie sankcjonować nabycia prawa do jej stosowania przez spadkobiercę, który nie prowadzi działalności gospodarczej. Celem

⁸⁴ <http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=547052&poziomDostepu=PUB&indexAccordionPanel=-1#tresc> dostęp 1 lutego 2019 r.; zob. też <https://www.rp.pl/Interpretacje-podatkowe/301159976-PIT-stawki-liniowej-sie-nie-dziedziczy.html>

byłoby zatem to, aby powiązać prawo do kontynuowania przez spadkodawcę formy opodatkowania, pod warunkiem jednak, że będzie ona dotyczyła dochodów z tejże kontynuowanej działalności, a nie z własnej wcześniej rozpoczętej działalności lub też z takich źródeł, które z zasady nie poddają się opodatkowaniu stawką przewidzianą w art. 30c u.p.d.o.f. Interpretacyjny kierunek przyjmowany przez organy podatkowe (o braku podstaw do uznania wyboru tzw. stawki liniowej za prawo majątkowe w rozumieniu art. 97 § 1 O.p.) należy zatem uznać za właściwy, jakkolwiek ten prawidłowy rezultat bywa osiągnany poprzez odwołanie się do nieprawidłowego założenia o niemajątkowym charakterze prawa do stosowania stawki liniowej.

Stosunkowo niedawno w orzecznictwie sformułowano pogląd, że prawo do wyboru formy opodatkowania liniowego jest prawem majątkowym w rozumieniu art. 97 § 1 O.p. i przechodzi na spadkobierców⁸⁵. To stanowisko (jak na razie jednostkowe w orzecznictwie sądownoadministracyjnym) spotkało się

⁸⁵ W prawomocnym wyroku z 30 sierpnia 2016 r., I SA/Gl 643/16 WSA w Gliwicach stwierdził z kolei, że wybór sposobu opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach określonych w art. 30c u.p.d.o.f. (tj. według tzw. stawki liniowej) to prawo majątkowe podatnika, które przechodzi na jego spadkobierców na podstawie art. 97 § 1 O.p. Uznano, że to przysługujące spadkodawcy prawo miało realny majątkowy wymiar, gdyż korzystanie z niego przez spadkodawcę (podatnika) powodowało zapłatę podatku dochodowego w niższej wysokości. Skoro tak – to służyło powiększeniu aktywów spadkodawcy, prowadzącego działalność gospodarczą. Również wykładnia literalna art. 97 § 1 O.p. zdaniem sądu wskazuje, że wybór sposobu opodatkowania podlega sukcesji, skoro jest to prawo przewidziane w przepisach prawa podatkowego – w art. 9a ust. 2 i art. 30c u.p.d.o.f. Reasumując jest to prawo majątkowe podlegające sukcesji, w myśl art. 97 § 1 O.p., skoro zaistniało jeszcze za życia spadkodawcy i ma ekonomiczny charakter. Cytowany wyrok sądu gliwickiego zapadł w sprawie ze skargi na interpretację indywidualną. NSA rozpatrując skargę kasacyjną od tego wyroku, zajął takie samo stanowisko (wyrok z 13 grudnia 2018 r., II FSK 3561/16).

z przychylnym przyjęciem komentatora⁸⁶, warto jednak mieć na uwadze, że specyfika tej konkretnej sprawy rozpatrywanej przez sąd na skutek wniesienia skargi na interpretację indywidualną polegała na tym, że spadkobiercą ubiegającym się o potwierdzenie jego prawa do stosowania tzw. stawki liniowej na zasadzie sukcesji był wnioskodawca kontynuujący działalność gospodarczą spadkodawcy, który w chwili otwarcia spadku był małoletni⁸⁷. Ten specyficzny kontekst mógł zadecydować o kierunku przywołanego tu rozstrzygnięcia sądu, korzystnego dla spadkobiercy⁸⁸.

⁸⁶ S. Babiarz [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 727. Warto jednak odnotować, że ten sam Autor uznawał wcześniej za prawo niemajątkowe w rozumieniu art. 97 § 2 O.p. prawo do wyboru uproszczonej formy opodatkowania (art. 9a ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. w zw. z art. 9 ust. 1, art. 25 ust. 1 i art. 51 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne) – zob. S. Babiarz, *Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców zwykłych w prawie podatkowym*, Warszawa 2013, s. 136.

⁸⁷ Sąd podkreślił też, że spadkobierca nie mógł skutecznie wybrać opodatkowania według zasad określonych w art. 30c u.p.d.o.f., ponieważ oświadczenie o wyborze tej formy opodatkowania należy złożyć przed uzyskaniem pierwszego przychodu (art. 9a ust. 2 u.p.d.o.f.), co zważywszy że opisane we wniosku o wydanie interpretacji spółki zajmują się działalnością handlową (handel hurtowy i detaliczny) było absolutnie niemożliwe. Spadkobierca wszedł w prawa spadkodawcy z chwilą jego śmierci, co wyklucza skuteczne złożenie oświadczenia o wyborze przedmiotowej formy opodatkowania, bowiem omawiane spółki, z uwagi na charakter prowadzonej działalności gospodarczej, osiągają przychód w sposób „ciągły”.

⁸⁸ Na marginesie, coraz częściej zdarza się, że w skład spadku wchodzi przedsiębiorstwo, które dziedziczy małoletni, w związku z czym powstają rozmaite problemy podatkowe. Przykładowo, w sprawie zakończonej prawomocnym wyrokiem WSA z w Gliwicach z 22 stycznia 2015 r. sąd stwierdził, że dochody małoletniego uzyskiwane z pozarolniczej działalności gospodarczej prowadzonej w formie spółki cywilnej nie powinny być utożsamione z „dochodami małoletniego z wykonywanej pracy”, a zatem podlegają dla celów podatkowych doliczeniu w zeznaniu podatkowym do dochodów rodzica.

W istocie bardziej zasadne wydawałoby się jednak przyjęcie takiego rozwiązania (z naciskiem, że powinno ono być normatywne), że prawo do stosowania stawki liniowej przysługuje temu przedsiębiorcy będącemu osobą fizyczną, który kontynuuje działalność spadkodawcy, bez konieczności ponawiania złożonego przez spadkodawcę oświadczenia co do wyboru tej formy opodatkowania. Warto byłoby też rozważyć wprowadzenie przepisu, który pozwala spadkobiercy złożyć oświadczenie co do formy opodatkowania w określonym terminie od uprawomocnienia się postanowienia sądu stwierdzającego nabycie spadku lub od zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia – nie tracąc z oczu wszystkich trudności praktycznych, jakie mogłyby wynikać z faktu, że sądowe stwierdzenie nabycia spadku następuje niekiedy po długim okresie czasu od śmierci spadkodawcy.

Zarysowany problem dobrze też ilustruje sygnalizowaną we *Wstępie* potrzebę analizy rozwiązań podatkowoprawnych pod kątem tego, czy nie stanowią one szkodliwych impulsów zakłócających procesy gospodarcze. Przytaczane wyżej przykłady zaczerpnięte z orzecznictwa wydają się właśnie na takie niebezpieczeństwo wskazywać.

Na chwilę obecną wydaje się natomiast, że wybór tzw. liniowej formy opodatkowania przysługuje w sposób niejako samostny i „pierwotny” każdemu, kto osiąga przychody potencjalnie podlegające takiemu opodatkowaniu (art. 30c u.p.d.o.f.). Jest to po prostu swego rodzaju opcja, a nie „prawo” czy „obowiązek”. Spadkobierca – nawet jeśli kontynuuje działalność spadkodawcy – to osiąga własne dochody i z tego tytułu jest podatnikiem. Przy spełnieniu wymaganych przesłanek ustawa przyznaje podatnikowi prawo wyboru formy opodatkowania, zatem brak akceptacji tezy o automatycznej kontynuacji formy opodatkowania nie jest dyskryminujący dla spadkobiercy. Nie ma podstaw,

aby wywodzić prawo niektórych podatników osiągających przychody z działalności gospodarczej (niektórych – czyli tych, którzy są spadkobiercami kontynuującymi działalność spadkodawcy) z oświadczenia złożonego wcześniej przez spadkodawcę i że korzystanie z tej swoistej opcji może być uznane za kontynuację prawa nabytego przez spadkodawcę.

Warto sobie zarazem uzmysłwić, że taka interpretacja (o sukcesji stawki liniowej) działałaby zresztą w obu kierunkach. Zatem ten, kto jako spadkobierca kontynuuje działalność spadkodawcy, co do której spadkodawca wybrał stawkę liniową – musiałby złożyć oświadczenie o rezygnacji z tej formy opodatkowania, gdyby założyć, że prawo do stosowania tej stawki (a w istocie – do stosowania odrębnego reżimu opodatkowania określonego w art. 30c u.p.d.o.f.) nabył automatycznie, być może nawet o tym nie wiedząc, a nawet i nie chcąc⁸⁹.

Do opowiedzenia się za przyjęciem, że spadkobierca automatycznie przejmuje opcję czy też – inaczej nazywając – „prawo” do stawki liniowej wybranej przez spadkodawcę, w poszczególnych przypadkach może skłaniać dostrzeżenie praktycznej trudności z dotrzymaniem przez spadkobiercę terminu na złożenie oświadczenia o wyborze formy opodatkowania. W wielu wypadkach może to być niewiedza lub niepewność co do sytuacji w zakresie spadkobrania wynikająca z tego, że toczy się w tej sprawie postępowanie sądowe. Tymczasem termin na złożenie oświadczenia ma charakter materialnoprawny, nie ulega on zawieszeniu w sytuacji, gdy toczy się postępowanie sądowe w sprawie stwierdzenia nabycia spadku, z oczywistych

⁸⁹ Warto pamiętać, że w niektórych przypadkach stawka liniowa może nie być optymalnym dla podatnika rozwiązaniem, a bardziej korzystne byłyby tzw. zasady ogólne (np. ze względu na możliwość opodatkowania wspólnie z małżonkiem na zasadach określonych w art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f.) – dlatego nie można zakładać, że z tego „dobrodziejstwa” każdy podatnik chciałby skorzystać.

względów nie podlega też przywróceniu, bez względu na okoliczności konkretnej sprawy. Może to skłaniać do poszukiwania rozwiązań, które pozwalają tego typu trudności zniwelować. Ustawodawca powinien ten problem w końcu dostrzec i dokonać przemyślanej interwencji na płaszczyźnie normatywnej. Brak aktywności prawodawcy skłania zaś niekiedy w praktyce do akceptacji takich kierunków wykładni, które na dłuższą metę rozluźniają dyscyplinę interpretacyjną, wzmacniając przekonanie o dopuszczalności dokonywania interpretacji *contra legem* dla naprawiania szkód wyrządzanych przez prawodawcę. Niedoskonałe prawo wprowadza aberracje do praktyki orzeczniczej, która próbuje ratować to, czego prawodawca nie dopracował.

Już choćby te cztery przykłady (dotyczące: zwolnienia z obowiązku prowadzenia ksiąg, prawa do umorzenia i restrukturyzacji zaległości oraz prawa do stosowania stawki liniowej) pokazują, że obecnie obowiązująca regulacja podatkowa w gruncie rzeczy niezasadnie nie stwarza wyraźnych podstaw do stwierdzenia wygaśnięcia niektórych praw zmarłego podatnika. Wręcz przeciwnie – przepisy wydają się stwarzać podstawy do ich przejęcia przez spadkobierców. W rezultacie, aby temu zaradzić, w praktyce bywają formułowane niezasadne opinie o niemajątkowym charakterze niektórych uprawnień, co stanowi tamę do ich przejęcia przynajmniej na podstawie art. 97 § 1 O.p.

Wydaje się, że szerokie pojęcia użyte w art. 97 § 1 i 2 O.p. – nieopatrzone tego rodzaju zastrzeżeniami, jakie zna art. 922 k.c. – sprzyjają i będą sprzyjać tego rodzaju wątpliwościom interpretacyjnym i że nieuchronne jest pojawianie się *ad casum* takich rozstrzygnięć, które aby skorygować zbyt szeroki lub zbyt wąski w stosunku do realnych potrzeb zakres sukcesji wynikający z przepisów Ordynacji podatkowej, będą w istocie podejmowane *a contrario*.

4. UWAGI CO DO TECHNIKI KSZTAŁTOWANIA ZAKRESU PRZEDMIOTOWEGO NASTĘPSTWA PRAWNEGO SPADKOBIERCÓW W PRAWIE PODATKOWYM

Prawo spadkowe zawiera dwa mechanizmy, które zapobiegają niezasadnemu przechodzeniu na spadkobierców niektórych obowiązków czy uprawnień. Pierwszy to zastrzeżenie, że nie przechodzą na spadkobierców prawa i obowiązki ściśle związane z osobą spadkodawcy (art. 922 § 2 k.c.), a drugi to także wspomniane w art. 922 § 2 k.c. rozwiązanie, zgodnie z którym niektóre prawa i obowiązki z chwilą śmierci ich podmiotu przechodzą na oznaczone osoby niezależnie od tego, czy są one spadkobiercami. Obie z tych technik ograniczających, modelujących zakres sukcesji nadają się do zastosowania w prawie podatkowym. I tak np. co do wyboru stawki liniowej przy opodatkowaniu dochodu z działalności gospodarczej, aby uniknąć sztucznego przypisywania mu niemajątkowego charakteru – wystarczyłby przepis szczególny w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przewidujący albo przejście tego uprawnienia na osobę (osoby) kontynuującą prowadzenie działalności gospodarczej po śmierci spadkodawcy, albo – lepiej – wprost przyznanie tego prawa podmiotowi, który kontynuuje działalność gospodarczą spadkodawcy z zastrzeżeniem, że terminy na skorzystanie z tego prawa wyboru formy opodatkowania powinny być nie tylko realistyczne, ale po prostu zsynchronizowane z zasadami nabywania spadku. Co prawda spadek nabywa się w chwili jego otwarcia, jednak ustawodawca podatkowy nie może tracić z oczu tego, że dopiero oświadczenie o przyjęciu spadku (lub upływ terminu na jego złożenie) w dalszej kolejności może spowodować stwierdzenie lub poświadczenie, że został on nabyty; to wszystko zaś wymaga czasu, który musi być uwzględniony przy oznaczaniu terminu, w jakim spadkobierca

miałby złożyć oświadczenie o wyborze zasad opodatkowania. Podmiotem uprawnionym do kontynuowania stawki liniowej może być spadkobierca, ale zasadne zarazem byłoby wskazanie, że może to być zapisobierca (jeśli nie zwykły, to choćby tylko zapisobierca windykacyjny).

Dziedzinom nieodległym od prawa podatkowego znane są mechanizmy normatywne, powodujące, że po śmierci uprawnionego określone prawa przechodzą na oznaczone osoby (niezależnie od tego, czy są one spadkobiercami).

Przykładowo, ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych⁹⁰ w art. 136 ust. 1 stanowi, że w razie śmierci osoby, która zgłosiła wniosek o świadczenia określone ustawą, świadczenia należne jej do dnia śmierci wypłaca się małżonkowi, dzieciom, z którymi prowadziła wspólne gospodarstwo domowe, a w razie ich braku – małżonkowi i dzieciom, z którymi osoba ta nie prowadziła wspólnego gospodarstwa domowego, a w razie ich braku – innym członkom rodziny uprawnionym do renty rodzinnej lub na których utrzymaniu pozostawała ta osoba. Zarazem w ust. 2 postanowiono, że wymienione osoby mają prawo do udziału w dalszym prowadzeniu postępowania o świadczenia, nieukończonego wskutek śmierci osoby, która o te świadczenia wystąpiła. W orzecznictwie wskazuje się, że z mocy art. 101 pkt 2 ustawy emerytalno-rentowej z dniem śmierci świadczeniobiorcy ustaje jego prawo do emerytury lub renty, a prawo do dalszych świadczeń nie przechodzi na inne osoby, co koresponduje z przepisem art. 922 § 2 k.c., zgodnie z którym nie wchodzi w skład spadku prawa i obowiązki zmarłego ściśle związane z jego osobą⁹¹. Z kolei świadczenia przysługujące uprawnionemu

⁹⁰ Dz.U.2017.1383 j.t. ze zm., dalej: ustawa emerytalno-rentowa.

⁹¹ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z 4 kwietnia 2017 r. III AUa 664/16. LEX nr 2295279.

i niezrealizowane do dnia jego śmierci, w myśl art. 922 § 2 k.c., są wyłączone ze spadku jako przechodzące na oznaczone osoby niezależnie od tego, czy są spadkobiercami, przy czym przepis art. 136 u.e.r.f.u.s. ustanawia odrębne od dziedziczenia następstwo prawne w tym zakresie⁹². Wskazuje się, że cytowany przepis art. 136 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 roku o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych ma charakter materialno-procesowy i że stanowi o odrębnym od dziedziczenia (922 k.c.) następstwie prawnym oraz przewiduje własny krąg osób uprawnionych do udziału w postępowaniu, jak i termin do złożenia wniosku⁹³.

Podobne rozwiązanie przewiduje art. 82 ust. 1 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych⁹⁴. Zgodnie z nim, zawierając umowę z otwartym funduszem, osoba występująca z wnioskiem o przyjęcie do funduszu może wskazać imiennie jedną lub więcej osób fizycznych⁹⁵, na których rzecz ma nastąpić, po jej śmierci, wypłata środków niewykorzystanych zgodnie z art. 131, tj. niewypłaconych małżonkowi⁹⁶. Zgodnie z art. 132 ust. 1 ustawy o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych środki zgromadzone na

⁹² Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z 4 kwietnia 2017 r. III AUa 664/16. LEX nr 2295279.

⁹³ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z 4 kwietnia 2017 r. III AUa 664/16. LEX nr 2295279.

⁹⁴ Tj. Dz.U. z 2017, poz. 870 ze zm.

⁹⁵ Wykluczone jest zatem wskazanie osób, które jeszcze nie przyszły na świat, w tym *nasciturusa* – tak J. Górecki, *Podział składek gromadzonych w otwartym funduszu emerytalnym po śmierci jego członka*, „Państwo i Prawo” 2001, z. 1, s. 64.

⁹⁶ Zgodnie z art. 131 ust. 1, jeżeli w chwili śmierci członek otwartego funduszu pozostawał w związku małżeńskim, fundusz dokonuje wypłaty transferowej połowy środków zgromadzonych na rachunku zmarłego na rachunek małżonka zmarłego w otwartym funduszu w zakresie, w jakim środki te stanowiły przedmiot małżeńskiej wspólności majątkowej.

rachunku zmarłego członka otwartego funduszu emerytalnego, które nie zostaną wykorzystane zgodnie z art. 131, przekazywane są osobom wskazanym przez zmarłego, zgodnie z art. 82 ust. 1 lub 1a, a w przypadku ich braku wchodzi w skład spadku. Wreszcie, zgodnie z art. 133 ust. 1 tej samej ustawy, w razie śmierci członka pracowniczego funduszu środki zgromadzone na jego rachunku są wypłacane osobie wskazanej przez członka funduszu jako uposażonej do odbioru świadczenia na wypadek jego śmierci. W przypadku braku rozrządzenia na wypadek śmierci zgromadzone środki wchodzi w skład spadku.

Dwa omówione wyżej rozwiązania można uznać za w pewnym sensie „hybrydowe”, leżące na pograniczu prawa publicznego i prawa prywatnego. Warto było o nich wspomnieć w kontekście poszukiwania modelu właściwego do kształtowania rozwiązań podatkowych na wypadek śmierci osoby fizycznej. W obu wypadkach ustawodawca ukształtował specjalnie dla tych potrzeb krąg osób uprawnionych, jak też przypisał im pewne uprawnienia procesowe, a zatem wprowadził rozwiązania o charakterze materialnym i proceduralnym.

Warto zauważyć, że ustawodawca podatkowy uczynił już pierwszy krok, jeśli chodzi o takie „detaliczne” postanowienia co do zakresu i kierunku przechodzenia pewnych praw czy obowiązków po śmierci podatnika. Stało się to z dniem 1 stycznia 2016 r., tj. od kiedy dodany wówczas art. 92 § 3a O.p. stanowi: „W razie śmierci jednego z małżonków, o których mowa w § 3 (tj. opodatkowanych łącznie od sumy swoich dochodów na podstawie odrębnych przepisów – przyp. aut.), drugi z małżonków ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz przysługuje mu wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku”⁹⁷. Zgodnie z tą regulacją pozostały przy życiu małżonek odpowiada za całe

⁹⁷ Art. 92 § 3a O.p. został dodany ustawą z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – *Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* (Dz.U. z 2015 r.

zobowiązanie wynikające ze wspólnego rozliczenia, niezależnie od tego, czy jest spadkobiercą zmarłego współmałżonka, i na dodatek z pominięciem spadkobierców. Ta regulacja nie rozszerza zakresu obowiązków ani uprawnień pozostałego przy życiu współmałżonka podatnika, ponieważ niezależnie od regulacji art. 92 § 3a O.p. podatek wynikający ze wspólnego zeznania i tak jest w całości objęty jego odpowiedzialnością, podobnie jak ma on prawo do otrzymania zwrotu nadpłaty wynikającej z rocznego rozliczenia. Wynikało to przed 1 stycznia 2016 r. i wynika nadal z art. 92 § 3 O.p. Rzecz jednak w tym, że z dniem 1 stycznia 2016 r. dodany wówczas art. 92 § 3a O.p. wyeliminował sukcesję spadkobierców w odniesieniu do zobowiązania podatkowego oraz nadpłaty wynikających z rocznego zeznania złożonego na podstawie art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f., w tym także w sytuacji określonej w art. 6a u.p.d.o.f., tj. gdy zeznanie składane jest przez pozostałego przy życiu współmałżonka po śmierci jednego z podatników uprawnionych do złożenia wspólnego zeznania. W przepisie art. 92 § 3a O.p. co prawda brakuje słowa „tylko”, które dobitnie wskazywałoby na to, że to „tylko” drugi z małżonków, z wyłączeniem spadkobierców, ponosi odpowiedzialność i ma prawo do otrzymania zwrotu nadpłaty. Jeśli jednak sięgnąć do uzasadnienia projektu nowelizacji, którą wprowadzono art. 92 § 3a O.p.⁹⁸, to jest oczywiste, że intencją projektodawcy było uwolnienie spadkobierców i od odpowiedzialności,

poz. 1649). Wobec braku przepisu przejściowego dodany art. 92 § 3a O.p. ma bezpośrednie zastosowanie od 1 stycznia 2016 r.

⁹⁸ Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw UD-154, druk sejmowy Sejmu VII kadencji nr 3462, <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=2ahUKEwjK-Pf1n5nlAhWwwAIHHWDZCT0QFjACegQIAxAC&url=https%3A%2F%2Fwww.senat.gov.pl%2Fdownload%2Fgfx%2Fsenat%2Fpl%2Fsenatposiedzeniatematy%2F2659%2Fdrukisejmowe%2F3462.pdf&usg=AOvVaw3G5aQo3WueHl--o7rakmhl> (dostęp 10 października 2019 r.).

i od uczestnictwa w jakichkolwiek procedurach dotyczących opodatkowania dochodów małżonków objętych wspólnym zeznaniem podatkowym⁹⁹.

Wprowadzając art. 92 § 3a O.p., ustawodawca ograniczył tym samym zakres sukcesji spadkobierców podatnika wynikający z art. 97 § 1 O.p.¹⁰⁰ Stało się to bez modyfikacji treści art. 97 O.p.,

⁹⁹ „Przyjęte rozwiązanie respektuje wolę współmałżonków zawartą w złożonym zeznaniu podatkowym. Ponadto dopuszczanie spadkobierców do spraw podatkowych żyjącego podatnika-małżonka wiązałyby się z późniejszym „rozdzielaniem” wspólnego zeznania, co mogłoby budzić poważne wątpliwości z zakresu ochrony tajemnicy skarbowej. Przyjęte rozwiązanie wyłącza odpowiedzialność innych osób za zobowiązania podatkowe wynikające ze wspólnego rozliczenia, stanowiąc wyjątek od zasad określonych w art. 98 Ordynacji podatkowej. Ustanowienie takiego wyjątku jest dopuszczalne na gruncie prawa podatkowego, które w sposób autonomiczny, niezależnie od regulacji Kodeksu cywilnego, może regulować zasady odpowiedzialności za długi podatkowe” – tak s. 68 uzasadnienia projektu powołanego w przypisie poprzednim. Na temat wykorzystywania materiałów z procesu legislacyjnego w procesie wykładni prawa zob. A. Bielska-Brodziak, M. Zeifert, *Legislative Materials as a Tool for Solving Grammatical Problems in Statutory Interpretation*, „Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej” 2018, nr 2 (17) s. 18–34; A. Bielska-Brodziak, M. Tyrybon, *Interpretacyjna wartość materiałów legislacyjnych w opiniach sędziów sądów administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2019, nr 1, s. 27–44; A. Bielska-Brodziak, *Śladami prawodawcy faktycznego: materiały legislacyjne jako narzędzie wykładni prawa*, Warszawa 2017.

¹⁰⁰ Argumentem wspierającym tezę o tym, że spadkobiercy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2016 r. nie przejmują zobowiązania podatkowego wynikającego z łącznego rozliczenia małżonków, także w wypadku, gdy zeznanie zostało złożone przed śmiercią jednego z nich, jest to, że Ordynacja podatkowa nie przewiduje obecnie takiego postępowania, którego stronami mogliby być jednocześnie pozostali przy życiu małżonkowie i inni spadkobiercy. Przepisy nie przewidują takiej decyzji, którą organ mógłby wydać łącznie wobec pozostałego przy życiu współmałżonka oraz spadkobierców zmarłego podatnika. Do końca 2015 r. taką podstawę prawną stanowił art. 104 O.p., jednak od 1 stycznia 2016 r., wobec jego uchylecia, takiej wspólnej dla małżonka i spadkobierców platformy proceduralnej już nie ma, tak: A. Olesińska, *Pozycja prawna spadkobierców podatnika w świetle znowelizowanej ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 2, s. 21–22.

a tylko poprzez wprowadzenie przepisu szczególnego. Ten zabieg legislacyjny był wystarczający do tego, aby z chwilą śmierci podatnika pewne jego prawa i obowiązki majątkowe nawet w części nie przeszły na spadkobierców, lecz aby ich podmiotem pozostał wyłącznie żyjący współmałżonek podatnika, który dokonał wspólnego z nim rozliczenia podatku dochodowego¹⁰¹. Sukcesja spadkobierców w tym zakresie została wyłączona. Pozycja prawna pozostałego przy życiu współmałżonka jest ukształtowana w art. 92 § 3a O.p. i nie ma znaczenia, czy współmałżonek taki jest zarazem spadkobiercą zmarłego podatnika. Tylko bowiem jego dotyczą konsekwencje wynikające z łącznego rozliczenia małżonków w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Podsumowując tę część rozważań, należy zatem zauważyć, że w prawie podatkowym istnieją, a także mogą pojawić się w przyszłości, tego rodzaju prawa i obowiązki, które potencjalnie objęte są zakresem sukcesji w związku ze śmiercią ich podmiotu, lecz co do których przejście na spadkobierców na ogólnych zasadach nie wydaje się zasadne. Ustawodawca powinien rozważyć wprowadzenie albo ogólnych klauzul wyłączających sukcesję w pewnych kategoriach sytuacji, albo też modyfikowanie zakresu sukcesji poprzez wprowadzanie odpowiednich przepisów szczególnych, albo też stosowanie równoległe obu rozwiązań.

¹⁰¹ Do 1 stycznia 2016 r. w orzecznictwie słusznie przyjmowano, że w przypadku śmierci jednego z małżonków po zakończeniu wspólnie rozliczanego roku podatkowego nie ma podstaw prawnych, aby przypisać tylko pozostałemu przy życiu jednemu z małżonków obowiązek podatkowy dotyczący obojga małżonków, z pominięciem spadkobierców zmarłego małżonka. W sytuacji gdy małżonkowie byli opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów na podstawie art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f., w miejsce zmarłego małżonka wstępowali spadkobiercy – tak np. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 25 kwietnia 2014 r., II FSK 1175/12.

W projekcie nowej ordynacji podatkowej wniesionym do Sejmu 4 czerwca 2019 r.¹⁰² w art. 284 § 1 będącym odpowiednikiem obecnego art. 97 § 1 O.p. ustanowiono zasadę, która wydaje się spełniać ten postulat. Projektowany przepis brzmi: „Spadkobiercy podatnika, płatnika i inkasenta przejmują, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy”. W uzasadnieniu projektu podkreślono zasadniczą zmianę polegającą na przyjęciu jednolitej zasady przejęcia przez spadkobierców wszelkich praw (uprawnień) spadkodawcy z wyjątkami, które powinny być określone przez przepisy ustaw podatkowych¹⁰³. Nie byłoby więc konieczności szczegółowego wskazywania w przepisach ustaw podatkowych poszczególnych praw (uprawnień) przejmowanych przez spadkobierców, tak jak to jest w art. 5a pkt 12 i art. 22 ust. 1m u.p.d.o.f.¹⁰⁴ Można zgodzić się z projektodawcą, że w razie uchwalenia projektu takiej konieczności istotnie nie będzie, choć dzisiaj także jej nie ma. Obecnie przepis również w sposób generalny stanowi o prawach i obowiązkach – tyle że nie „wszelkich”, ale wyłącznie „majątkowych”. Uprawnienia majątkowe zatem (można nawet dodać że „wszelkie”, choć nie ma takiej potrzeby) i dzisiaj przechodzą na spadkodawców z mocy samego art. 97 § 1 O.p., bez potrzeby ich konkretyzowania w ustawach szczegółowych. Dodanie słowa „wszelkie” niczego nie zmienia w kontekście takich praw, jakie są wymienione w zacytowanych przez projektodawców przy tej okazji przepisach art. 5a pkt 12 i art. 22 ust. 1m u.p.d.o.f. Waga zmiany polega zaś na tym, że usunięto dookreślenie, iż chodzi o uprawnienia „majątkowe”. Nie będzie więc takiego ograniczenia, jakie jest obecnie, co jednak właśnie

¹⁰² Druk nr 3517 Sejmu VIII kadencji.

¹⁰³ Strona 309.

¹⁰⁴ Strona 310.

spowoduje konieczność szczegółowego dookreślenia w przepisach ustaw szczegółowych tych praw (i obowiązków), które na spadkobierców nie przechodzą. Jednym pociągnięciem pióra zmieniono dzisiaj obowiązującą zasadę na formułę znacznie pojemniejszą, wręcz wszechogarniającą. Powinno to zakończyć jałowe (a nieuniknione dziś) dyskusje na temat tego, które prawo i obowiązek regulowane przepisami prawa podatkowego ma charakter majątkowy, a które – niemajątkowy. Słusznie zrezygnowano z tego wyjątkowo niefortunnego kryterium.

Nie sposób jednak zarazem nie zauważyć, że – w razie przyjęcia proponowanego rozwiązania – ustawodawca będzie miał pełne ręce roboty, aby szczegółowo zaplanować, które obowiązki i uprawnienia nie powinny przechodzić na spadkobierców i jak najszybciej zmienić pod tym kątem ustawy regulujące poszczególne podatki, wprowadzając potrzebne wyjątki w postaci stosownych zastrzeżeń¹⁰⁵.

¹⁰⁵ Tylko na marginesie tych rozważań należy poczynić uwagę natury technicznej, że projektodawca powinien był powstrzymać się przed użyciem w treści przepisu słowa „wszelkie”. Nie należy w tekście prawnym zamieszczać określeń zbędnych, tj. takich, które nic do niego nie wnoszą, nie zmieniają zakresu normy. Samo sformułowanie „prawa i obowiązki spadkodawcy” w zupełności by wystarczyło. Dookreślenie „wszelkie” nic nie zmienia merytorycznie, przydaje mu zaś zabarwienia potocznego. Jest tak samo zbędne, jak zbędne byłoby np. dookreślenie „zawsze”. Pewnym usprawiedliwieniem dla projektodawcy może być to, że w obecnym stanie prawnym w art. 93 O.p. (następstwo prawne osób prawnych) użyto formuły o wstąpieniu we „wszelkie prawa i obowiązki”, zatem być może użyto tego sformułowania („wszelkie”), aby podkreślić, że w przyszłości zakres przedmiotowy spadkobierców ma być taki sam jak w odniesieniu do innych kategorii następców, czyli – szeroki. Zasady techniki prawodawczej (Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, tj. Dz.U. 2016, poz. 283) kładą jednak nacisk na to, aby przepisy były redagowane w sposób syntetyczny. I tak np. § 144 ust. 1 stanowi, że jeżeli norma ma być adresowana do każdej osoby fizycznej, adresata tej normy wskazuje się wyrazem „kto”, a ust. 3 akcentuje, że tego słowa nie należy poprzedzać dookreśleniem „każdy”. Zgodnie z § 145 ust. 1, jeżeli norma ma

5. ZAGADNIENIE CIĄGŁOŚCI SYTUACJI PRAWNEJ ZMARŁEGO JAKO PUNKT ODNIESIENIA PRZY ROZWAŻANIU ZAKRESU SUKCESJI W PRAWIE PODATKOWYM

Ugruntowany w cywilistyce sposób myślenia o sukcesji jako o wejściu spadkobierców w sytuację prawną zmarłego wydaje się użytecznym i wysoce inspirującym, a niedocenionym jeszcze na gruncie podatkowym fundamentem potrzebnym do analiz – aczkolwiek nie można w sposób oczywisty stwierdzić, aby ten kierunek myślenia był dotąd nieobecny w orzecznictwie podatkowym¹⁰⁶. Do pojęć „prawo” i „obowiązki” warto byłoby pod-

znajdować zastosowanie we wszystkich okolicznościach, w przepisie prawnym nie określa się okoliczności jej zastosowania. Komentatorzy wskazują, że § 145 ust. 1 stanowi wyraz zasady wynikającej z powszechnie przyjętej reguły wykładni wyrażanej przez łacińską paremię *lege non distinguente nec nostrum est distinguere*. Zob. T. Bąkowski, P. Bielski, K. Kaszubowski, M. Kokoszczyński, J. Stelina, J. Warylewski, G. Wierczyński, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003 (LEX/el, 2016). Podobnie zbędne jest w projektowanym przepisie art. 284 § 1 zastrzeżenie, że spadkobiercy przejmują prawa i obowiązki, „jeżeli przepisy szczególnie nie stanowią inaczej”. Jeśli takie zastrzeżenie uznać za potrzebne, to należałoby – konsekwentnie – wprowadzić je do wielu przepisów Ordynacji podatkowej. Tymczasem zastrzeżenie takie nie jest potrzebne, ponieważ przepis szczególny zawsze może stanowić inaczej i wówczas modyfikuje regułę wynikającą z przepisu ogólnego. Jeśli zaś zastrzeżenie uznano za niezbędne, to należało je sformułować raczej tak: „jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej”. „Przepisy szczególne” to niefortunne sformułowanie sugerujące, że chodzi o regulację specjalną, nadzwyczajną. Słusznie natomiast nie napisano, że ustanowienie wyjątków powinno mieć rangę ustawową, ponieważ skoro szereg praw czy obowiązków wynika z przepisów niższej rangi (rozporządzenie), to logiczne jest, że również wyjątki powinny mieć tę samą rangę, a oczekiwanie, że będą wprowadzone na poziomie ustawowym – byłoby zbyt daleko idące.

¹⁰⁶ Przykładowo, w wyroku z 1 lipca 2014 r., I FSK 609/14 Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że spadkobiercę należy traktować tak samo jak zmarłego podatnika. Jakkolwiek w sprawie, na tle której zapadło to orzeczenie, można było mieć wątpliwości, czy prawo do skorzystania ze spornej ulgi

chodzić nie tylko detalicznie i literalnie, lecz jako swego rodzaju azymut uwzględnić urzeczywistnienie idei wejścia w sytuację prawną zmarłego.

Wiele praktycznych problemów z określeniem zakresu przedmiotowego sukcesji, jakie dały o sobie znać w praktyce, mogłyby szybciej znaleźć właściwe rozwiązanie, gdyby analizie poszczególnych problemów towarzyszyła głębsza refleksja nad istotą sukcesji, tak jak ona jest rozumiana w prawie cywilnym. Jeśli wziąć pod uwagę aspekt kompleksowego wejścia w sytuację prawną poprzednika prawnego, wówczas w jaśniejszym świetle ukazują się rozwiązania takich wątpliwości, jak – przykładowo – możliwość uwzględnienia przez spadkobiercę kosztów nabycia akcji poniesionych przez spadkodawcę, prawo złożenia korekty towarzyszącej żądaniu stwierdzenia nadpłaty, możliwość skorzystania przez spadkobiercę z ulgi mieszkaniowej w odniesieniu do dochodu uzyskanego przez spadkodawcę ze zbycia nieruchomości itd.¹⁰⁷ W niektórych przypadkach

zostało skonkretyzowane już za życia podatnika, tj. czy można stwierdzić, że już spadkodawca je nabył – co przecież warunkuje możliwość przejścia uprawnienia na spadkobiercę, to jednak sąd dokonał wykładni korzystnej dla spadkobiercy, argumentując, że sytuacja spadkobiercy powinna być maksymalnie zbliżona do sytuacji zmarłego podatnika.

¹⁰⁷ Pomimo że początkowo stanowisko w tej kwestii było negatywne, ostatecznie w orzecznictwie podatkowym ugruntował się pogląd, że prawo do zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., ma wymiar majątkowy i jako takie może podlegać przejęciu przez spadkobierców na podstawie art. 97 § 1 O.p. Tak orzekł NSA w wyroku z dnia 21 listopada 2012 r. II FSK 556/11. Jedno z ostatnich orzeczeń dotyczących tej kwestii to wyrok NSA z 29 listopada 2017 r., II FSK 2119/15 czy też WSA w Łodzi z 10 kwietnia 2019 r., I SA/Łd 801/18. WSA w Łodzi stwierdził: „Wprawdzie w art. 21 ust. 1 pkt 131 p.d.o.f. mowa jest o wydatkowaniu na »własne cele mieszkaniowe« to jednak, zdaniem sądu, cele te są aktualne dla podatnika korzystającego z tej ulgi, a nie innej osoby. Oczywiście, kiedy żyje podatnik, są to jego własne cele mieszkaniowe, jednak w następstwie jego śmierci, będą to cele mieszkaniowe spadkobierców. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 24 października

prawkowe rozwiązanie wypracowało orzecznictwo, w innych – po wielu latach wątpliwości i niekorzystnych dla spadkobierców rozstrzygnięć – interweniował ustawodawca. Można jednak odnieść wrażenie, że przynajmniej część tych problemów można było – na rzecz szerokiego rozumienia sukcesji – rozstrzygnąć szybciej, bez potrzeby zmian normatywnych.

Wejście w sytuację prawną zmarłego w obszarze prawa podatkowego powinno być rozumiane z uwzględnieniem tego, że podatki sięgają do ekonomicznej natury zjawisk. I tak na przykład, gdy na gruncie prawa cywilnego nie ulega wątpliwości, że okres spokojnego posiadania nieruchomości przez spadkodawcę powinien być uwzględniony przy ustalaniu przesłanek stwierdzenia zasiedzenia u spadkobiercy, to na podobnej zasadzie (kierując się podobną logiką) w prawie podatkowym w kontekście terminu 5-letniego, o którym mowa w art. 10 pkt 8 u.p.d.o.f., powinno się uwzględniać także okres, jaki upłynął od nabycia nieruchomości przez spadkodawcę, a nie tylko okres, jaki upłynął od nabycia spadku przez spadkobiercę¹⁰⁸ itd., itp. Z kolei gdy u spadkobiercy występuje przychód z operacji

2000 r. o sygn. SK 7/00 zaakcentował, że jeżeli można stwierdzić, iż po stronie danego podmiotu istniała już »ekspektatywa maksymalnie ukształtowana«, należy do tej ekspektatywy odnieść podobny reżim ochronny, jaki przysługuje prawom nabytym; a ekspektatywa maksymalnie ukształtowana zachodzi wówczas, gdy spełnione zostały wszystkie zasadnicze przesłanki ustawowe nabycia praw pod rządami danej ustawy”. Dla przykładu, wcześniejsze niekorzystne dla spadkobierców orzecznictwo odnosząc się do tej kwestii, wskazywało m.in. „Wydatkowanie dochodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości na własne cele mieszkaniowe jest wolą podatnika, a nie obowiązkiem, a skoro tak, to ma charakter osobisty; chybnym byłoby zatem uznanie, iż decyzja oparta na wolnej woli podatnika w przypadku jego śmierci podlegałaby kontynuacji przez jego spadkobiercę, tym bardziej że zgodnie z art. 98 § 1 O.p. spadkobiercy podatnika przejmują przewidziane w przepisie prawa podatkowego prawa majątkowe, a nie prawa o charakterze osobistym” (Wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 marca 2016 r., I SA/Kr 164/16).

¹⁰⁸ Dopiero od 1.01.2019 r. wynika to wyraźnie z art. 10 ust. 5 u.p.d.o.f.

zapoczątkowanej przez spadkodawcę, to na gruncie podatku dochodowego powinno się uwzględniać koszt uzyskania przychodu poniesiony przez spadkodawcę.

Ten kierunek myślenia zaowocował w orzecznictwie istotną uchwałą NSA z 17 listopada 2014 r. (II FPS 3/14) stwierdzającą, że „W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r. wydatki na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych poniesione przez spadkodawcę podlegały odliczeniu przez spadkobiercę od przychodu z tytułu odkupienia przez fundusz inwestycyjny tych jednostek na podstawie art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2012 r. poz. 361 ze zm.)”¹⁰⁹. Mimo braku szczególnego przepisu pozwalającego na uwzględnienie tego rodzaju kosztu – w orzecznictwie dostrzeżono ciągłość sytuacji podatkowoprawnej spadkodawcy i spadkobiercy. Zarazem, co do pokrewnego w istocie problemu opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości przez spadkobiercę, bynajmniej nie przyjęto, że powinny być uwzględniane koszty uzyskania przychodów poniesione przez spadkodawcę. W uchwale II FPS 3/14 przyjęto zatem stanowisko o pewnej ciągłości operacji gospodarczych: uznano, że spadkodawca poniósł koszt, a spadkobierca – niejako „finalizując” operację rozpoczętą przez poprzednika – ma prawo ten koszt uwzględnić przy ustalaniu wysokości dochodu. Takie rozwiązanie wydaje się hołdować nie tylko szerokiemu rozumieniu pojęcia sukcesji, lecz zarazem realizować założenia tzw. wykładni gospodarczej prawa podatkowego¹¹⁰.

¹⁰⁹ O takim kierunku myślenia pisał wcześniej A. Mariański, *Rozliczanie kosztów podatkowych przez spadkobierców*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 10, s. 5–10.

¹¹⁰ Zob. B. Brzeziński, H. Filipczyk, *Dyrektywa wykładni gospodarczej jako postulat wykładni operatywnej prawa podatkowego*, „Prawo i Podatki” 2010, cz. 1 – nr 7, s. 1–7; cz. 2 – nr 8, s. 1–5; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa*

Podobnie można ocenić stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego zaprezentowane w uchwale z 15 maja 2017 r., II FPS 2/17, zgodnie z którym „Dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) nabytych przez współmałżonka w wyniku dziedziczenia, datą ich nabycia lub wybudowania w rozumieniu tego przepisu jest dzień nabycia (wybudowania) tych nieruchomości i praw majątkowych do majątku wspólnego małżonków”.

Szerokiemu pojęciu sukcesji postrzeganej jako wejście w sytuację prawną spadkobiercy hołdował też NSA, stwierdzając w wyroku z 24 maja 2016 r., II FSK 1014/14, że „Obowiązek podatkowy z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości w warunkach, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) u.p.d.o.f. nie powstaje w stosunku do spadkobierców zobowiązanych do zbycia nieruchomości na podstawie umowy przyrzeczonej, o której mowa w art. 389 i art. 390 k.c., dokonanego jako konsekwencja umowy przedwstępnej zawartej przez spadkodawcę, niezobowiązanego do zapłaty podatku, o ile termin zawarcia umowy przyrzeczonej nastąpiłby wcześniej niż 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, tj. z chwilą otwarcia spadku”. W rezultacie spadkobierca nie będzie zobowiązany do zapłaty podatku dochodowego z tytułu sprzedaży nieruchomości, jeśli umowę przedwstępną zawarł spadkodawca.

Zjawiskiem interesującym jest to, że w pewnych obszarach dostrzeżenie ciągłości sytuacji podatkowoprawnej spadkodawców i spadkobierców następowało niejako równolegle

w orzecznictwie i ustawodawstwie – tak jak w odniesieniu do kosztów nabycia (przez spadkodawcę), a następnie osiągnięciu przychodu (przez spadkobiercę) ze zbycia jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych. Korzystne dla spadkobierców stanowisko zajął NSA we wspomnianej wyżej uchwale z 17 listopada 2014 r., a zarazem na podstawie art. 2 pkt 8 lit. a) ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym w art. 22 dodano ust. 1m, zgodnie z którym w przypadku odpłatnego zbycia udziałów w spółce kapitałowej oraz papierów wartościowych, wykupu przez emitenta papierów wartościowych albo odkupienia (umorzenia) tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, a także zwrotu wkładów albo udziałów w spółdzielni, nabytych przez podatnika w drodze spadku, kosztami uzyskania przychodu są wydatki poniesione przez spadkodawcę w celu objęcia lub nabycia tych udziałów w spółce kapitałowej oraz papierów wartościowych, udziałów albo wkładów w spółdzielni, a także na nabycie tych tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych. Sam ustawodawca dostrzegł więc potrzebę uwzględnienia kosztu towarzyszącego osiągnięciu przychodu – mimo że tego kosztu nie poniósł podatnik osiągający przychód, lecz jego poprzednik prawny (spadkodawca).

Znamienne jest, po pierwsze, to, że korzystna dla spadkobierców zmiana legislacyjna pojawiła się w momencie, gdy orzecznictwo dotyczące tej kwestii było jeszcze rozbieżne (jednoznacznie na korzyść sytuację przesądziła dopiero uchwała z 17 listopada 2014 r.). To ustawodawca jednoznacznie przeciął spory co do tej kwestii. Po drugie, NSA w uchwale w ogóle nie odwołał się do art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej. Sąd nie wyraził poglądu, że prawo spadkobiercy do odliczenia kosztów poniesionych przez spadkodawcę jest rezultatem następstwa prawnego.

Sąd oparł się raczej na argumentach z zakresu wykładni gospodarczej, wskazując, że skoro przychodem z kapitałów pieniężnych jest przychód z tytułu udziału w funduszach kapitałowych (art. 10 ust. 1 pkt 7 i art. 17 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f.) i przychód ten z zasady może być pomniejszony o wydatki poniesione na nabycie jednostek uczestnictwa (art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f.), to odliczeniu powinny podlegać wydatki poniesione na nabycie tych jednostek – i nie powinno przy tym mieć znaczenia to, że wydatki te poniósł spadkodawca. Sąd stwierdził, że skoro zbycie musi być poprzedzone nabyciem (jako „etapem wcześniejszym”), to przy zbyciu należy uwzględnić „poniesione wcześniej i przypisane do podlegających odkupieniu jednostek uczestnictwa koszty ich nabycia”. NSA, co bardzo interesujące, nie widział tu konieczności odwoływania się do art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej i stwierdził, że do sukcesji należałoby się odwołać jedynie wówczas, gdyby przepisy prawa materialnego nie pozwalały na uznanie opisanych wydatków za koszt uzyskania przychodów – a skoro zdaniem Sądu przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dawały taką podstawę, to poszukiwanie źródeł prawa do odliczenia kosztów w Ordynacji podatkowej jest zbędne. Tylko ubocznie w uchwale wspomniano, że odwołanie się do art. 97 O.p. prowadziłyby do takich samych rezultatów. Waga tego toku rozumowania Sądu jest ogromna, aczkolwiek trudno z niego wyprowadzić jednoznaczne ogólne wnioski co do postrzegania sukcesji spadkobierców przez ten Sąd. Z jednej strony bowiem Sąd dał do zrozumienia, zasugerował w uchwale (choć wprost tego nie wyraził), że prawo do odliczenia kosztu uzyskania przychodu może być uznane za prawo, które przechodzi na spadkobierców na podstawie art. 97 O.p. Otwierałoby to drogę do przeniesienia tego sposobu myślenia o kosztach uzyskania przychodów (w relacji spadkodawca–spadkobierca) na inne – lecz podobne – obszary niż te, do których uchwała

wprost się odnosiła, np. podatek od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości.

Z drugiej strony, skoro ustawodawca wprowadził wyraźny przepis pozwalający uwzględnić koszt nabycia poniesiony przez spadkodawcę – ale tylko w niektórych obszarach, to powstaje pytanie, czy w istocie dało się taką zasadę wywieść z przepisów ustawy przed zmianą. W sukurs przyjść tu może wyłącznie koncepcja, że zmiana miała charakter wyjaśniający wątpliwości i w istocie nie wprowadzała nowości normatywnej – do której to koncepcji w prawie podatkowym sięga się wcale nie tak rzadko. Jednakże, skoro ustawodawca stworzył podstawę do uwzględnienia kosztu poniesionego przez spadkodawcę tylko w przypadkach pieczołowicie wymienionych w art. 22 ust. 1m u.p.d.o.f., to powstaje pytanie o dopuszczalność rozszerzenia orzeczniczej koncepcji zaprezentowanej w uchwale z 17 listopada 2014 r. (II FPS 3/14) na inne przypadki, niepokryte nowelizacją, w szczególności na wielokrotnie już tu wspomniane opodatkowanie dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości. Zarówno stanowisko Sądu, jak i ustawodawcy jest w pewnym stopniu niekonsekwentne – orzecznictwo i ustawodawca zgodnie przyjęły, że przy zbyciu jednostek uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym można odliczyć koszty poniesione przez spadkodawcę, a przy zbyciu nieruchomości tego kierunku rozumowania nie przyjęto, mimo że również przy zbyciu nieruchomości wydaje się oczywiste, że wcześniej musiało nastąpić jej nabycie, a zatem że albo sam podatnik, albo jego poprzednik prawny poniósł koszt nabycia (pomijając sytuację, gdy nieruchomość została nabyta przez poprzednika prawnego pod tytułem darmym)¹¹¹. Ustawodawca ten kierunek myślenia w wypadku

¹¹¹ Zmianę z dniem 1 stycznia 2019 r. przyniosła dopiero ustawa z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób

przychodu ze zbycia nieruchomości – jak się wydaje – ostatnio podziela, o czym należy wnioskować z tego, że ostatniej nowelizacji, która wprowadziła zasadę, że przy ustalaniu pięcioletniego okresu, od którego uzależnione jest wystąpienie źródła przychodu – należy uwzględniać czas, jaki upłynął od momentu nabycia nieruchomości przez spadkodawcę, towarzyszyło znowelizowanie przepisu „kosztowego” (art. 22 ust. 6d u.p.d.o.f.) dopuszczającego odliczenie przez spadkobiercę kosztów poniesionych przez spadkodawcę.

Na marginesie, wspomniana nowelizacja z 23 października 2018 r. nakazująca przy obliczaniu 5-letniego terminu uwzględniać także okres, jaki upłynął od momentu nabycia nieruchomości przez spadkodawcę, podąża w kierunku wytyczonym w obszarze stosunków cywilnoprawnych, gdzie – przykładowo – do okresu samoistnego posiadania wykonywanego przez spadkodawcę, gdy chodzi o zasiedzenie nieruchomości przez spadkobiercę, zalicza się także okres spokojnego posiadania nieruchomości przez spadkodawcę. Jest to – w obszarze prawa cywilnego – rezultat wspomnianej wcześniej powszechnej akceptacji stwierdzenia, że wstępowanie przez spadkobiercę w stosunki majątkowe spadkodawcy rozciąga się także z reguły na sytuacje prawne¹¹². W prawie cywilnym uznaje się tak, mimo że w przeważającej mierze nie ma detalicznych regulacji wyszczególniających tego typu sytuacje; w prawie podatkowym ustawodawca dostrzega niekiedy konieczność przyjęcia tego samego sposobu myślenia, jednak – jeśli zważyć na przykład

fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prywatnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2159).

¹¹² W prawie cywilnym przykładowo przyjmuje się, że przedawnienie, terminy zawite i zasiedzenie, których bieg rozpoczął się za życia spadkodawcy, będą nadal dla lub przeciwko spadkobiercy, zob. M. Pazdan, op.cit., s. 1023.

nowelizacji dotyczącej okresu pięcioletniego – widać, że uznano za konieczne wprowadzenie przepisu szczególnego.

Wydaje się, że w prawie podatkowym nie doceniono jeszcze inspirujących walorów przemyśleń zawartych choćby w poglądach Sądu Najwyższego odnoszących się do dziedziczności posiadania.

Warto zatem dla przykładu przywołać wyrok SN z dnia 2 lutego 2017 r., I CSK 260/16:

Dziedziczność posiadania rozumie się nie jako dziedziczenie stanu faktycznego, ale jako dziedziczenie oznaczonej sytuacji prawnej, w jakiej w chwili otwarcia spadku, wykonując posiadanie, znajdował się spadkodawca. Otwarcie spadku prowadzi do wwiązania spadkobiercy w tę sytuację, co przede wszystkim oznacza, że jeżeli poprzednik był posiadaczem samoistnym rzeczy, spadkobierca staje się takim posiadaczem i następuje to bez potrzeby faktycznego obejmowania tej rzeczy we władanie, nabywa też wszystkie roszczenia, jakie w związku z posiadaniem przysługiwały poprzednikowi, korzysta z domniemań wynikających z posiadania, może doliczać czas posiadania poprzednika, jeżeli posiadanie poprzednika zmierzało do nabycia prawa; ponadto posiadanie uprawnia do korzystania z rzeczy jak właściciel, może być zbyte. Artykuł 176 k.c. niewątpliwie przesądza o dziedziczności posiadania, a wwiązanie spadkobiercy w sytuację prawną poprzednika ze skutkami jak wyżej, nie pozostawia wątpliwości co do tego, że posiadanie ma charakter składnika majątkowego o wymiernej wartości ekonomicznej¹¹³.

Innym równie inspirującym przykładem myślenia o przedmiotowym zakresie sukcesji może być postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 7 września 2016 r., IV CSK 691/15, w którym stwierdzono, że posiadanie samoistne, które jest stanem

¹¹³ LEX nr 2271469.

faktycznym, jako swoisty aktyw majątkowy wchodzi do spadku. Sąd Najwyższy stwierdził w tym samym orzeczeniu, że spadkobiercy osoby, która posiadała samoistnie nieruchomości, lecz do chwili śmierci nie nabyła jej własności, mogą w drodze umownego działu spadku (art. 1037 § 1 k.c. w zw. z art. 1038 § 2 k.c.) przenieść nabyte w wyniku dziedziczenia udziały w samoistnym posiadaniu nieruchomości na rzecz jednego ze współspadkobierców, który po otwarciu spadku objął w faktyczne posiadanie całą nieruchomości. Samoistne posiadanie może być też przedmiotem sądowego działu spadku (art. 1037 § 1 k.c. w zw. z art. 1038 § 1 k.c.)¹¹⁴.

Należy odnotować, że w orzecznictwie podatkowym były podejmowane próby podchodzenia do sukcesji spadkobierców w sposób bardzo szeroki i pojawił się nawet taki pogląd, że spadkobierca w zakresie przejętych zaległości podatkowych wręcz staje się podatnikiem¹¹⁵, jednak – jak się wydaje – zbyt- nia radykalność tego stwierdzenia (które, jeśli rozumieć je dosłownie, jest po prostu nieprawdziwe) spowodowała, że ten kierunek budowania argumentacji – oparty na ciągłości sytuacji prawnej – nie zyskał na znaczeniu. Jeśli zaś twierdzenie o tym, że spadkobierca staje się podatnikiem, uznać za duży skrót myślowy, a nie za pomyłkę – wówczas miałyby szansę ujawnić się i dojść do głosu użyteczność tego kierunku rozumowania.

W procesie wykładni należy pamiętać i brać pod uwagę to, że ustawodawca zbudował w obszarze prawa podatkowego sukcesję uniwersalną na wzór i podobieństwo prawa cywilnego. Interpretatorzy nierzadko tracili z oczu ów wzorzec i ogólną ideę, skupiając się na detalach. W rezultacie zdarzało się, że bardzo podobne kategorie problemów doczekały się w praktyce diametralnie odmiennych rozstrzygnięć, przy czym mowa jest tu nie

¹¹⁴ LEX nr 2124047.

¹¹⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z 20 stycznia 2004 r., I SA/Po 1069/02.

o jednostkowych przypadkach, ale o utrwalonej praktyce interpretacyjnej organów podatkowych i sądów. Przykładem może być to, że spór o wydatki na nabycie świadectw udziałowych oraz akcji rozstrzygnięto stwierdzeniem, że spadkobierca może odliczyć jako koszty uzyskania przychodów wydatki poniesione przez spadkodawcę na nabycie akcji (świadectw udziałowych, papierów wartościowych), podczas gdy w sytuacji uzyskania przez spadkobiercę przychodu ze zbycia odziedziczonej nieruchomości konsekwentnie takiego prawa spadkobierców nie uznawano (zmieniła to dopiero interwencja ustawodawcy).

6. PROBLEM PRZEJMOWANIA PRZEZ SPADKOBIERCÓW OBOWIĄZKU PODATKOWEGO SPADKODAWCY

W kontekście omawianego tu problemu, tj. postrzegania sukcesji podatkowej jako możliwie pełnego wstąpienia w sytuację prawną zmarłego, warto zwrócić uwagę na istotny dylemat, jakim była wątpliwość co do tego, czy spadkobiercy przejmują ciążący na spadkodawcy obowiązek podatkowy, który za jego życia nie został skonkretyzowany w postaci zobowiązania podatkowego. Problem ten z całą ostrością wypłynął na tle spraw z zakresu opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów, w sytuacji gdy decyzji ustalającej wysokość takiego zobowiązania nie doręczono podatnikowi za życia, a tym samym – zobowiązanie podatkowe nie powstało za życia spadkodawcy. Powstała wątpliwość, czy decyzję taką po śmierci podatnika można doręczyć jego spadkobiercy (przy zachowaniu odpowiedniej procedury). Było to zatem pytanie o to, czy sam w sobie obowiązek podatkowy, nieskonkretyzowany za życia podatnika, przechodzi na jego spadkobierców na podstawie art. 97 § 1 O.p. jako „obowiązek majątkowy”, czy też może nie jest to obowiązek majątkowy w rozumieniu tego przepisu,

a zatem na spadkobierców nie przechodzi. Początkowo przyjmowano, że jest to obowiązek majątkowy podlegający sukcesji, a w konsekwencji po śmierci spadkodawcy można decyzją wymiarową doręczyć spadkobiercom podatnika¹¹⁶. W stanie prawnym obowiązującym do końca 2015 r. istniały mocne przesłanki do uznania, że obowiązek podatkowy (nieskonkretyzowany w postaci zobowiązania podatkowego) jest obowiązkiem o charakterze majątkowym, który przechodzi na spadkobierców podatnika¹¹⁷. Ostatecznie jednak przyjęto, że nieskonkretyzowany obowiązek podatkowy ma charakter abstrakcyjny, nie ma charakteru obowiązku majątkowego i nie przechodzi na spadkobierców. Po śmierci spadkodawcy zatem nie można doręczyć decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego następcom prawnym. Jak się wydaje, ten kierunek myślenia nie jest właściwy. Po pierwsze, obowiązkowi podatkowemu – jakkolwiek zgodnie z ustawową definicją jest on „nieskonkretyzowaną powinnością” (art. 4 O.p.), to trudno jednak odmówić charakteru majątkowego. Nie sposób przecież przyjąć, że nie jest on uwarunkowany interesem ekonomicznym. Po drugie, ten kierunek myślenia, jaki ostatecznie zwyciężył, nie uwzględnia założenia, że spadkobiercy wstępują w sytuację prawną poprzednika prawnego. Przerwanie tej ciągłości poprzez przyjęcie, że nie przejmują oni obowiązku podatkowego – wydaje się bezzasadne. Można się domyślać, że o przyjęciu takiego stanowiska zadecydował wzgląd na specyfikę spraw, jakie doprowadziły do

¹¹⁶ M.in. wyrok NSA z 14 września 2010 r. (II FSK 1193/10): „Na podstawie art. 97 § 1 O.p. 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 u.p.d.o.f.”. Podobnie orzekł WSA w Łodzi w wyroku z 4 lipca 2012 r., I SA/Łd 257/12.

¹¹⁷ Szerzej na ten temat zob. *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, op.cit., s. 544.

ujawnienia dylematu odnoszącego się do tego, czy obowiązek podatkowy przechodzi na spadkobierców podatnika. Skoro bowiem problem z całą ostrością ujawnił się na tle spraw dotyczących opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł, to na zagadnienie przejścia konsekwencji prawnych na spadkobierców patrzono przez pryzmat tego, jak nikłe mają oni możliwości w zakresie dowodzenia w postępowaniu podatkowym faktów dotyczących spadkodawcy, a także – zapewne – i tego, że w takich wypadkach znajduje zastosowanie nadzwyczajna stawka podatku wynosząca 75% podstawy opodatkowania. Jak się zatem wydaje, o określonym kierunku wykładni zdecydowały względy aksjologiczne, niezwiązane bezpośrednio z kwestiami następstwa prawnego jako takiego.

Jeśli jednak wziąć pod uwagę to, że pogląd o braku sukcesji nieskonkretyzowanego obowiązku podatkowego dotyczy nie tylko podatku dochodowego od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów, ale także m.in. podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego i podatku od spadków i darowizn – to pogląd o nieprzechodzeniu nieskonkretyzowanego obowiązku podatkowego na spadkobierców zmarłego podatnika nie jest już tak łatwo akceptowalny. Praktycznie przekłada się on bowiem na niemożność wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego po śmierci podatnika w każdym podatku, w którym zobowiązanie podatkowe powstaje w drodze doręczenia decyzji ustalającej jego wysokość. W razie zatem – przykładowo – śmierci właściciela nieruchomości już po rozpoczęciu roku kalendarzowego, lecz przed doręzeniem mu decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za ten rok, część podatku potencjalnie należnego za okres od początku roku do jego śmierci (precyzyjniej mówiąc: do końca miesiąca, w którym zmarł) będzie nieegzekwowalna, ponieważ

nie będzie można obciążyć nią spadkobiercy¹¹⁸. Spadkobierca stanie się podatnikiem „własnego” podatku od nieruchomości (nabytej w drodze spadku) dopiero od momentu śmierci spadkodawcy (pierwszego dnia następnego miesiąca)¹¹⁹. Analogiczna sytuacja zaistnieje wówczas, gdy podatnik podatku od spadków i darowizn złoży zeznanie podatkowe w tym podatku, lecz za jego życia organ podatkowy nie wymierzył mu decyzją ostateczną zobowiązania podatkowego. Spadkobierca nie będzie odpowiadać za taki podatek od spadków i darowizn niewymierzony za życia spadkodawcy mimo powstania obowiązku podatkowego¹²⁰.

Ta ostatnia sytuacja w podatku od spadków i darowizn może być różnie oceniana z aksjologicznego punktu widzenia, gdyż wymierzenie podatku spadkobiercy w powyższej sytuacji może wywołać wrażenie podwójnego opodatkowania spadku – choć oczywiście nie w pełni odpowiadałoby to rzeczywistości, ponieważ obciążenie spadkobiercy miałyby dwa różne tytuły prawne („zaległy” podatek niewymierzony za życia spadkodawcy oraz własne zobowiązanie podatkowe spadkobiercy z tytułu osiągniętego przez niego przysporzenia majątkowego). Jednak już co do podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego nie ma wątpliwości, że wymierzenie spadkobiercy podatku nie stoi w najłżejszej nawet sprzeczności z poczuciem słuszności, żadne racje bowiem nie przemawiają za tym, aby nieruchomość będąca przedmiotem spadkobrania przez pewien okres była w ogóle nieopodatkowana (chodzi o okres od początku roku podatkowego, lub też od powstania obowiązku podatkowego, do ewentualnej śmierci właściciela – tj. podatnika, jeśli ta nastąpiła

¹¹⁸ W związku ze zmianami wprowadzonymi do Ordynacji podatkowej z dniem 1 stycznia 2016 r. zwracała na to uwagę A. Olesińska, *Pozycja prawna spadkobierców...*, op.cit., s. 19.

¹¹⁹ Ibidem.

¹²⁰ Ibidem.

przed doręczeniem mu decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego).

Pogląd, że obowiązek podatkowy nieskonkretyzowany za życia spadkodawcy nie przechodzi na spadkobierców, odbija się echem także w obszarze innych niż podatki należności publicznonprawnych, do których ma zastosowanie Ordynacja podatkowa. Przykładowo, w orzecznictwie uznano, że w odniesieniu do opłaty planistycznej spadkobiercy wstępują w obowiązek jej uiszczenia tylko w sytuacji, gdy opłata ta została ustalona spadkodawcy przed otwarciem spadku. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 10 marca 2017 r., II SA/Gl 764/16 głosi, że

dopiero skonkretyzowana w ostatecznej decyzji administracyjnej opłata planistyczna może być uznana za odpowiednik zobowiązania podatkowego i co za tym idzie dopiero w przypadku wydania w stosunku do zbywcy nieruchomości takiej decyzji i uzyskania przez nią za jego życia przymiotu ostateczności, do wynikającego z tej decyzji zobowiązania do zapłaty renty planistycznej w określonej wysokości zastosowanie znaleźć mogą odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej, w tym szczególnie art. 98 § 1 tej ustawy.

Reasumując, dylemat dotyczący tego, czy obowiązek podatkowy nieskonkretyzowany za życia spadkodawcy przechodzi na jego spadkobierców na podstawie art. 97 § 1 O.p. (jako obowiązek majątkowy) – z całą pewnością nie został jeszcze zadowalająco rozstrzygnięty ani przez orzecznictwo, ani przez ustawodawcę. Od 1 stycznia 2016 r. Ordynacja podatkowa wydaje się wykluczać wydanie decyzji ustalającej wobec spadkobiercy, rozwiązanie to budzi jednak istotne zastrzeżenia co najmniej na płaszczyźnie wskazanych wyżej podatków lokalnych. Argumenty, które uzasadniają przyjęcie takiego właśnie rozwiązania w podatku dochodowym od dochodów z nieujawnionych

źródeł przychodów, nie mają przełożenia na podatki majątkowe. Ustawodawca niepotrzebnie przeniósł rozwiązanie zasadne w wąskim obszarze 75-procentowego sankcyjnego podatku dochodowego od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów na ogół stosunków zbudowanych na tym samym modelu zobowiązania powstającego na skutek doręczenia decyzji ustalającej jego wysokość. Tam, gdzie właściwe byłoby detaliczne oddziaływanie przez przepis szczególny, doszło do normatywnego uogólnienia zaburzającego – prawdopodobnie w niezamierzony sposób – prawidłowo funkcjonujące mechanizmy powstawania zobowiązań podatkowych w kilku podatkach¹²¹.

Błąd powielono w projekcie nowej ordynacji podatkowej¹²², wskazując w art. 284 § 2, że spadkobiercy podatnika nie przejmują obowiązku podatkowego spadkodawcy w zakresie jego zobowiązań powstających na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania, jeżeli nie przekształcił się on w zobowiązanie podatkowe. Będzie to dotyczyło zarówno podatku od dochodów ze źródeł nieujawnionych, jak też – niestety – podatku od nieruchomości czy podatku rolnego.

¹²¹ W uzasadnieniu projektu ustawy, która w związku z wyrokiem TK zmieniała ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych, zmieniono zarazem art. 99 i 306f O.p. w sposób wskazujący na to, że po śmierci podatnika nie będzie możliwości wydania wobec jego spadkobierców decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego od dochodów z nieujawnionych źródeł. W uzasadnieniu projektu jednoznacznie wskazano na taki zamiar, najwyraźniej jednak projektodawca stracił z oczu to, że zmiana oddziaływać będzie zarazem na możliwość ustalenia zobowiązania także i w innych podatkach. Czy taki był jego zamiar – nie wiadomo, w każdym razie o takim skutku regulacji – jako o zamierzonym – nie wspomniano w uzasadnieniu projektu. Można tylko stwierdzić, że „chirurgiczna” interwencja ustawodawcy okazała się zatem mieć zasięg szerszy od pożądanego.

¹²² Wniesionym do Sejmu 4 czerwca 2019 r. (druk nr 3517 Sejmu VIII kadencji).

7. ZAKRES PODMIOTOWY NASTĘPSTWA PRAWNEGO SPADKOBIERCÓW W PRAWIE PODATKOWYM

Prawo cywilne ustanawia sukcesję spadkobierców po każdej osobie fizycznej, nie wprowadzając rozróżnień o charakterze podmiotowym. Jakkolwiek nie wszystkie prawa i obowiązki zmarłego przechodzą na spadkobierców, to prawo cywilne decydując o sukcesji, stosuje wyłącznie kryteria przedmiotowe. Odmienne rzecz się ma w prawie podatkowym. Art. 97 O.p. ustanawia sukcesję spadkobierców w odniesieniu do podatników (§ 1) oraz płatników (§ 3). Ordynacja podatkowa nie przewiduje natomiast następstwa prawnego w przypadku śmierci osoby fizycznej będącej inkasentem czy osobą trzecią¹²³. Spadkobiercy tych podmiotów nie wstępują zatem w wynikające z przepisów prawa podatkowego prawa i obowiązki zmarłego¹²⁴. Dla porządku można tu tylko zauważyć, że spadkobiercy podmiotów innych niż podatnik – nie będąc następcami prawnymi – ponoszą jednak odpowiedzialność podatkową z tytułu niektórych należności podatkowych ciężących na spadkodawcach – w zakresie przewidzianym w art. 98 § 2 O.p., a w szczególności w jego pkt 3¹²⁵.

Wracając do następców prawnych, to zgodnie z art. 97 § 1, 2 i 3 O.p. są nimi spadkobiercy podatnika i – w ograniczonym zakresie – płatnika. Ustawa nie stanowi co prawda wyraźnie, aby prawa i obowiązki podmiotów innych niż podatnicy i płatnicy gasły wraz z ich śmiercią, jednak ich sukcesji nie ustanawia

¹²³ Postanowienie NSA z 24 czerwca 2003 r., I SA/Łd 1528/02, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, z. 5, poz. 134; wyrok NSA z 14 października 2004 r., FSK 587/04, LEX nr 147651.

¹²⁴ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, op.cit., s. 540.

¹²⁵ *Ibidem*, s. 541.

(a jedynie w pewnym zakresie możliwa jest odpowiedzialność spadkobierców lub też ewentualnie osób trzecich)¹²⁶.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie definiują pojęcia spadkobiercy użytego w art. 97 i nast. O.p. ani też nie odsyłają w tym zakresie do właściwych przepisów uregulowanych w kodeksie cywilnym, jednak nie ma wątpliwości, że spadkobierca podatnika to spadkobierca w rozumieniu cywilistycznym¹²⁷.

8. UWAGI KOŃCOWE

Podsumowując rozważania dotyczące tego, w jaki sposób cywilnoprawne rozwiązania dotyczące zakresu sukcesji recypowano do prawa podatkowego, należy stwierdzić, że przyjęty w prawie podatkowym model regulacji zasługuje na umiarkowane pozytywne ocenę. Co do zasady odpowiada on potrzebom, jednak konieczne jest uzupełnianie ogólnej regulacji zawartej w art. 97 O.p. przez przepisy szczegółowe. Nie ma potrzeby ustawowej

¹²⁶ Na podstawie art. 98 § 2 pkt 3 O.p. spadkobiercy podatnika ponoszą odpowiedzialność za pobrane, a niewpłacone podatki z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika lub inkasenta. Chodzi tu zatem tylko o podatki pobrane – lecz wyraźnie odpowiedzialność ponosi spadkobierca inkasenta, który nie jest następcą prawnym w świetle art. 97 O.p. Zarazem warto przy tej okazji zauważyć, że – dość paradoksalnie – odpowiedzialność osób trzecich w tym zakresie (jaki wskazuje art. 98 § 2 pkt 3 O.p.) jest szersza niż odpowiedzialność spadkobierców, ponieważ zgodnie z art. 107 § 2 pkt 1 O.p. osoby trzecie odpowiadają nie tylko za podatek pobrany, a niewpłacony przez płatnika lub inkasenta, lecz także za podatek niepobrany i niewpłacony przez płatnika. Trafnie zauważa S. Babiarsz, że niejasny jest charakter art. 98 § 1 i 2 O.p. (przepisy przewidujące odpowiedzialność) O.p., a także jego stosunek do art. 97 § 1 i 2 O.p. (ustanawiających następstwo) – zob. S. Babiarsz, B. Dauter, R. Hauser i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 723.

¹²⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 kwietnia 2014 r. II FSK 1175/12, LEX nr 1481425.

ingerencji w zakres sukcesji ogólnie określony jako prawa i obowiązki, zachodzi jednak potrzeba, aby – wzorem art. 922 k.c. – prawo podatkowe wyraźnie przewidywało wyjątki modyfikujące ogólne reguły. Taka modyfikacja może i powinna odbywać się przez przepisy szczegółowe, albo tylko w drodze wykładni, jednak to drugie rozwiązanie jest zdecydowanie mniej godne polecenia.

Zachodzi też potrzeba, aby w procesie wykładni w większym stopniu uwzględniano ideę, zgodnie z którą spadkobierca co do zasady wstępuje w sytuację prawną spadkodawcy. Dotychczasowa koncentracja uwagi na detalicznym identyfikowaniu poszczególnych praw i obowiązków i analizowanie ich charakteru okazywało się zbyt często niewystarczającą strategią wykładni. Widoczna jest potrzeba, aby zarówno konstruowanie, jak i wykładnia przepisów dotyczących sukcesji podatkowej zmierzały do zapewnienia ciągłości w sferze ekonomicznej, rozumianej jako ciągłość podatkowoprawnego stanu faktycznego, przypisywalności jego elementów innemu podmiotowi niejako „ponad” momentem śmierci podatnika. Nie sprawdza się bowiem takie podejście, gdy operacja gospodarcza przerwana przez śmierć podatnika i kontynuowana przez spadkobiercę (następcę prawnego) – zostaje dla celów podatkowych rozdzielona. Ten prawny rozdział podatkowoprawnego stanu faktycznego stojący w sprzeczności z ekonomiczną treścią zjawiska w wielu przypadkach powinien być eliminowany¹²⁸.

¹²⁸ Na temat respektowania praw i prawidłowości ekonomicznych jako granic regulacji podatkowoprawnych zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, op.cit., s. 317 i nast.; Idem, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013; B. Brzeziński, H. Filipczyk, *Dyrektywa wykładni gospodarczej jako postulat wykładni operatywnej prawa podatkowego (cz. I)*, „Prawo i Podatki” 2010, nr 7; N. Kociak, *Wykładnia gospodarcza w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4, s. 42 i n.

ZAKRES PRZEDMIOTOWY SUKCESJI SPADKOBIERCÓW PODATNIKA W PRAWIE PODATKOWYM

1. WPROWADZENIE

Zagadnieniu następstwa prawnego nierozzerwalnie towarzyszy pytanie o jego zakres przedmiotowy. Istotą następstwa prawnego jest wstąpienie następcy do istniejącego stosunku prawnego w miejsce innej osoby, przejęcie praw i/lub obowiązków. Jednak nawet wówczas, gdy mamy do czynienia z następstwem prawnym pod tytułem ogólnym, jak w wypadku spadkobierców, to wstąpienie w prawa/obowiązki poprzednika ma charakter w pewnej mierze wybiórczy, selektywny.

Zakres następstwa prawnego spadkobierców (sukcesji) w prawie podatkowym określa na poziomie ogólnym poniższy przepis:

Art. 97 § 1. Spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 1a, 2 i 2a, przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy.

§ 1a. Przedsiębiorstwo w spadku, w przypadku gdy ustanowiono zarząd sukcesyjny, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa

podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie odrębnych ustaw. Przepis art. 26 stosuje się odpowiednio.

§ 1b. Do czasu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, w tym również prawa nabyte przez przedsiębiorcę wynikające z decyzji wydanych na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 i 2, są wykonywane przez zarządcę sukcesyjnego.

§ 2. Jeżeli, na podstawie przepisów prawa podatkowego, spadkodawcy przysługiwały prawa o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, uprawnienia te przechodzą na spadkobierców pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek.

§ 2a. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio w przypadku dalszego prowadzenia działalności przez przedsiębiorstwo w spadku i ustanowienia zarządu sukcesyjnego.

§ 3. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio do praw i obowiązków z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika.

§ 4. Przepisy § 1–3 stosuje się również do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

Zgodnie z art. 97 § 1 O.p. spadkobiercy podatnika nie przejmują zatem ogółu praw i obowiązków spadkodawcy wynikających z przepisów prawa podatkowego – lecz tylko te, które mają charakter majątkowy.

Odosobniony jest pogląd Adama Mariańskiego, że określenie „majątkowy” w treści art. 97 § 1 O.p. odnosi się tylko do praw, lecz już nie do obowiązków. Zdaniem tego Autora na spadkobierców przechodzą tylko takie prawa, które mają charakter majątkowy.

Jednak co do obowiązków Autor ten wskazuje, że „obowiązki” nie są już natomiast w przepisie w żaden sposób dookreślone, a zatem są to po prostu „obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego”, bez względu na to, czy mają charakter majątkowy, czy też nie¹²⁷. Z poglądem tym wydaje się zgadzać Stefan Babiaryz, ale inni autorzy zgodnie stoją na stanowisku, że spadkobiercy przejmują w myśl art. 97 § 1 O.p. tylko te prawa i tylko te obowiązki zmarłego podatnika, które mają charakter majątkowy¹²⁸.

W praktyce pogląd o tym, że wszystkie obowiązki przechodzą na spadkobierców, bez względu na ich charakter, nie został zaaprobowany. Przykładowo, nie wymaga się od spadkobierców, aby złożyli zeznanie podatkowe za zmarłego podatnika¹²⁹ itd., a przecież obowiązek złożenia zeznania to obowiązek wynikający z przepisów prawa podatkowego. Nikt jednak nie twierdzi, że przechodzi on na spadkobierców. W orzecznictwie również przyjmuje się, że obowiązki niemajątkowe nie są przejmowane przez spadkobierców, zob. przykładowo wyrok NSA z 10 lutego 2009 r., II FSK 1623/07: „Sukcesja podatkowa w przypadku spadkobierców obejmuje przede wszystkim majątkowe prawa i obowiązki; prawa o charakterze niemajątkowym przechodzą jedynie wyjątkowo (art. 97 § 2 O.p); z kolei niemajątkowe obowiązki nie przechodzą w ogóle”. To, że niemajątkowe obowiązki nie przechodzą w ogóle na spadkobierców podatnika, potwierdził NSA m.in. w wyroku z dnia 30 kwietnia 2014 r., II FSK 1227/12¹³⁰.

¹²⁷ A. Mariański, *Rozliczanie kosztów podatkowych przez spadkobierców*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 10, s. 5 i n.

¹²⁸ Zob. S. Babiaryz, *Następstwo prawne spadkobierców*, op.cit., s. 128–129.

¹²⁹ Taki pogląd jest ugruntowany w praktyce, zob. np. postanowienie Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Radomiu w sprawie interpretacji prawa podatkowego z 3.09.2007 r., 1424/2140/4111/415/14/2007/MJ, https://www.podatki.biz/artykuly/14_2087.htm dostęp 23 sierpnia 2019 r.

¹³⁰ „Gazeta Prawna” 2014/86/3.

2. KRYTERIA DECYDUJĄCE O PRZEJŚCIU PRAW I OBOWIĄZKÓW NA SPADKOBIERCÓW ZMARŁEGO PODATNIKA

Zakres przejmowanych przez spadkobierców praw i obowiązków został ustalony przez ustawodawcę na podstawie niejasnego (nieklarownego) kryterium, wywołującego wątpliwości w orzecznictwie. To, czy spadkobiercy przejmują prawa i obowiązki podatkowe spadkodawcy, jest uzależnione od tego, czy to prawo lub obowiązek miało charakter majątkowy, czy też niemajątkowy. Cały czas chodzi o prawa i obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego, należące do sfery podatkowej, jednak ustawodawca wskazał, że sukcesji (z zasady, tj. na podstawie art. 97 § 1 O.p.) podlegają tylko te, którym można przypisać charakter majątkowy.

Wprowadzony przez ustawodawcę podział praw i obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego na majątkowe i niemajątkowe należy uznać za rozłączny, a kryterium podziału stanowi charakter obowiązków i uprawnień – majątkowy bądź niemajątkowy¹³¹. Charakter majątkowy ma niewątpliwie obowiązek zapłaty podatku oraz innych należności, których dotyczą przepisy prawa podatkowego. Charakter majątkowy można przypisać również pewnym uprawnieniom, takim na przykład, jak uprawnieniu do zwrotu nadpłaty itp.¹³² Jednak charakter niektórych praw i obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego nie jest oczywisty. W poszczególnych przypadkach zachodzą daleko idące wątpliwości przy próbie określenia i precyzyjnego rozgraniczenia praw i obowiązków według przyjętego przez ustawodawcę kryterium¹³³.

¹³¹ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, op.cit., s. 542.

¹³² *Ibidem*.

¹³³ *Ibidem*.

Rozróżnienie to jest jednak na gruncie art. 97 O.p. konieczne, gdyż obowiązki o charakterze niemajątkowym w ogóle nie przechodzą na spadkobierców, niemajątkowe zaś uprawnienia (prawa) – tylko pod warunkiem określonym w § 2, o czym niżej będzie jeszcze mowa. Zarazem, skoro ustawodawca rozróżnia majątkowe i niemajątkowe obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego, to wobec takiego normatywnego rozróżnienia jest oczywiste, że w jego ocenie nie wszystkie prawa i obowiązki podatkowe mają w ocenie ustawodawcy charakter majątkowy. Skoro zostały wyróżnione, to znaczy, że ustawodawca dostrzega takie, które chociaż są związane z podatkami – to mają charakter niemajątkowy.

3. GENEZA USTAWOWYCH KRYTERIÓW DECYDUJĄCYCH O PRZEJŚCIU PRAW I OBOWIĄZKÓW NA SPADKOBIERCÓW

Zastosowane przez ustawodawcę rozróżnienie (majątkowych oraz niemajątkowych praw i obowiązków) jest w obszarze prawa podatkowego wysoce niefortunne, nieklarowne z powodu braku definicji albo chociaż normatywnych (ustawowych) kryteriów takiego rozróżnienia¹³⁴.

W związku z tym można się zastanawiać, dlaczego ustawodawca podatkowy wprowadził takie rozróżnienie, dlaczego uznał, że takie właśnie kryterium będzie właściwe przy wyznaczeniu granicy tych praw i obowiązków podatkowych, które przejmują spadkobiercy po śmierci podatnika i tych, które nie przechodzą na kogoś innego w związku ze śmiercią podatnika.

Odpowiedź wydaje się oczywista: koncepcja ta została zaczerpnięta z prawa spadkowego. Art. 922 § 1 Kodeksu cywil-

¹³⁴ Ibidem.

nego stanowi: „Prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jedną lub kilka osób stosownie do przepisów księgi niniejszej”. Prawo prywatne zastrzega, że spadkobiercy przejmują po zmarłym prawa i obowiązki majątkowe, a prawa i obowiązki zmarłego „ściśle związane z jego osobą”, tj. osobiste – nie należą do spadku, a zatem nie przechodzą na spadkobierców na podstawie przepisów prawa spadkowego, które jest częścią prawa cywilnego.

W kontekście powyższej regulacji zawsze było oczywiste, że prawa i obowiązki ze sfery podatkowej nie należą do spadku, ponieważ mają charakter publicznoprawny, prawo spadkowe zaś, jak cały kodeks cywilny, odnosi się tylko do stosunków cywilnoprawnych (art. 1 k.c.). Do końca 1997 r. w Polsce nie było regulacji, która przewidywałaby następstwo prawne spadkobierców (ani innych osób) w odniesieniu do praw i obowiązków podatkowych. Dopiero w Ordynacji podatkowej z 1997 r. (która weszła w życie 1 stycznia 1998 r.) po raz pierwszy wprowadzono następstwo prawne w sferze prawa podatkowego, aktualizujące się w chwili śmierci podatnika. Wypracowując kształt tej regulacji, sięgnięto do wzorca istniejącego od wielu lat w prawie cywilnym i wskazano, że na spadkobierców przechodzą tylko te prawa i obowiązki podatkowe zmarłego, które mają charakter niemajątkowy.

Geneza tej regulacji odnoszącej się do następstwa w prawie podatkowym nie rozwiązuje jednak problemu, jak na gruncie prawa podatkowego należy rozumieć prawa i obowiązki majątkowe.

Nawet w sferze prawa cywilnego, które tradycyjnie rozróżnia prawa majątkowe i niemajątkowe, nie ma ostrej pomiędzy nimi granicy i pewne obszary pozostają dyskusyjne. Jeden z autorów wskazał nawet, że poszukiwania precyzyjnego kryterium pozwalającego na wyraźne rozgraniczenie praw podmiotowych

majątkowych i niemajątkowych przywodzą na myśl znaną łacińską paremię prawniczą rzymskiego prawnika Javolenusa: wszelka definicja w prawie cywilnym jest niebezpieczna, ponieważ rzadko się zdarza, by nie można było jej podważyć – „*Omnis definitio in iure civili periculosa est: parum est enim, ut non subverti posset*”¹³⁵.

Powszechnie akceptowany w doktrynie prawa cywilnego jest podział praw podmiotowych na majątkowe i niemajątkowe według kryterium typowego interesu, jaki one realizują¹³⁶. W sferze prawa prywatnego przyjmuje się powszechnie, że majątkowy charakter mają te prawa i obowiązki, które są bezpośrednio uwarunkowane interesem ekonomicznym podmiotu¹³⁷. W świetle tego nie ma znaczenia, czy prawo takie ma lub może uzyskać realną wartość w obrocie¹³⁸. Rozpowszechniony jest jednak i taki pogląd, że za prawo majątkowe może być uznane tylko prawo mające w obrocie określoną wartość¹³⁹. W świetle obu tych poglądów wydaje się niewątpliwe przynajmniej tyle, że za prawo majątkowe może być uznane tylko takie prawo, które służy realizacji majątkowego interesu podmiotu prawa¹⁴⁰. W piśmiennictwie cywilnoprawnym wskazuje się jednak na trudności przy określeniu, czy oznaczonego rodzaju prawo podmiotowe służy wyłącznie realizacji uprawnień majątkowych czy uprawnień niemajątkowych¹⁴¹.

¹³⁵ M. Romanowski, *Podział praw podmiotowych na majątkowe i niemajątkowe*, „Państwo i Prawo” 2006/3, s. 24.

¹³⁶ Ibidem.

¹³⁷ A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne*, Warszawa 2001, s. 138.

¹³⁸ E. Skowrońska-Bocian, M. Warciński [w:] Pietrzykowski, *Komentarz*, 2015, t. I, art. 44, Nb 1; Z. Radwański, A. Olejniczak, *Prawo cywilne*, 2015, Nb 214.

¹³⁹ M. Romanowski, op.cit., s. 30.

¹⁴⁰ *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. K. Osajda, Warszawa 2017, komentarz do art. 44.

¹⁴¹ M. Romanowski, op.cit., s. 24.

Rozróżnienie praw majątkowych i niemajątkowych w prawie prywatnym ma ogromne znaczenie praktyczne. Wystarczy przypomnieć, że prawa niemajątkowe są niezbywalne oraz nie podlegają dziedziczeniu (ten drugi wniosek wynika a contrario z art. 922 § 1 kodeksu cywilnego). W wielu wypadkach zakwalifikowanie prawa jako majątkowego ma znaczenie dla ustalenia właściwości sądu w razie zaistnienia sporu, a nawet wysokości opłat sądowych pobieranych w sprawie toczącej się na tle takiego sporu.

Prawo cywilne tradycyjnie przywiązuje zatem wielką wagę do tego rozróżnienia. A jednak nawet na gruncie prawa cywilnego powstają na tym tle wątpliwości. W piśmiennictwie z zakresu prawa cywilnego uznaje się, że podział praw na majątkowe i niemajątkowe nie jest podziałem zupełnym. Wskazuje się szereg takich praw, którym nie można jednoznacznie przypisać charakteru majątkowego albo niemajątkowego, dlatego uznaje się je za prawa mieszane¹⁴². Piśmiennictwo wskazuje, że dychoomiczny tradycyjny podział na prawa majątkowe i niemajątkowe ulega zatarciu, ponieważ we współczesnym obrocie cywilnoprawnym prawa uznawane tradycyjnie za niemajątkowe są wykorzystywane do ochrony interesów majątkowych¹⁴³.

W piśmiennictwie z zakresu prawa cywilnego sformułowano pogląd, że we współczesnym obrocie cywilnoprawnym popraw-

¹⁴² Sąd Apelacyjny w Krakowie w wyroku z 6 grudnia 2017 r. I ACA 559/17 tak wypowiedział się o prawie do decydowania o przeznaczeniu wolnych miejsc w grobie rodzinnym: „Ze względu na dominujący charakter dobra osobistego prawo do grobu nie podlega regułom dziedziczenia i nie wyłącza praw osoby bliskiej – w szczególności żony, męża lub dzieci – mimo np. pominięcia ich w testamencie. Jednak reguły dziedziczenia mogą służyć za posiłkową wskazówkę w wypadkach, gdy miejsca w grobie rodzinnym nie zostały z góry przeznaczone przez osobę, która go urządziła, dla określonych osób bliskich”, LEX nr 2473758 (zob. M. Romanowski, op.cit., s. 24 i n.).

¹⁴³ Ibidem, s. 29.

niejsze wydaje się typologiczne podejście do systematyki praw podmiotowych na prawa majątkowe i niemajątkowe, kładące nacisk na stopień natężenia ochrony interesu majątkowego realizowanej w ramach badanego prawa podmiotowego¹⁴⁴.

Przepisy prawa podatkowego odnoszące się do następstwa prawnego spadkobierców w ślad za prawem cywilnym przyjęły rozróżnienie praw i obowiązków na majątkowe i niemajątkowe. Ustawodawca najwyraźniej uznał, że sukcesja w prawie podatkowym i w prawie prywatnym powinna być oparta na takich samych zasadach. Jakkolwiek jednak rozróżnienie to było w prawie cywilnym znane i przestrzegane od dawna, to przeniesienie tego podziału na grunt prawa podatkowego okazało się trudnym zadaniem. Ustawodawca nie dostarczył żadnych wskazówek co do tego, jakiego rodzaju prawa na gruncie podatkowym mają być uznawane za majątkowe, a które – za niemajątkowe. Zresztą A. Mariański zwracał uwagę na to, że w przepisach prawa podatkowego brakuje określenia znaczenia pojęć: majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki¹⁴⁵. S. Babiarz z kolei postuluje, aby w zawartym w Ordynacji podatkowej słowniczku wyrażen ustawowych dodać przepis o treści: „Majątkowymi prawami i obowiązkami w przepisach prawa podatkowego są te, które są uwarunkowane bezpośrednim interesem ekonomicznym uprawnionego”¹⁴⁶.

Kryteria od dawna stosowane na gruncie prawa cywilnego okazały się niełatwe do przeniesienia na grunt prawa podatkowego. Podział na uprawnienia majątkowe i niemajątkowe na gruncie Ordynacji podatkowej jest sztuczny¹⁴⁷. *Prima facie* wy-

¹⁴⁴ Ibidem, s. 36.

¹⁴⁵ Zob. A. Mariański, *Glosa do wyroku NSA z 2 grudnia 2011 r., II FSK 2557/10*, „Glosa” 2013, nr 1, s. 108.

¹⁴⁶ Zob. S. Babiarz, *Następstwo prawne spadkobierców...*, op.cit., s. 129.

¹⁴⁷ A. Mariański, *Glosa do wyroku NSA z 7 czerwca 2000 r., III SA 1216/99*, „Glosa” 2002, nr 5, s. 23.

dawać by się nawet mogło, że w obszarze prawa podatkowego wszystkie prawa z natury rzeczy mają charakter majątkowy¹⁴⁸. Z całą pewnością jednak ustawodawca tak nie uważał, skoro w treści przepisów (art. 97 O.p.) odróżnia je i odmiennie traktuje. Z drugiej zaś strony w obszarze prawa podatkowego w zasadzie wszystkie prawa mają charakter nieprzechodni, niezbywalny (nie można ich przenieść w drodze czynności prawnej), a to jest jeden z głównych wyznaczników odróżniających prawa majątkowe i niemajątkowe w obszarze prawa cywilnego¹⁴⁹.

4. ROZRÓŻNIENIE PRAW MAJĄTKOWYCH I NIEMAJĄTKOWYCH NA GRUNCIE PRAWA PODATKOWEGO

W literaturze z zakresu prawa podatkowego wskazuje się, że pojęcie „majątkowe prawa i obowiązki” na gruncie prawa podatkowego należy rozumieć co do zasady tak, jak jest ono rozumiane w prawie cywilnym, a więc jako prawa i obowiązki bezpośrednio uwarunkowane interesem ekonomicznym uprawnionego¹⁵⁰. Wywiedziono, że za prawo majątkowe powinno być uznane „rozwiązanie prawne przynoszące uprawnionemu bezpośrednio korzyść ekonomiczną, a więc przysparzające mu aktywów, czy nawet zmniejszenie pasywów”¹⁵¹.

¹⁴⁸ Ibidem.

¹⁴⁹ Prawa majątkowe są z reguły przenoszalne, inaczej przechodnie (*inter vivos i mortis causa*), chyba że przepisy stanowią inaczej, np. niezbywalne są: użytkowanie, służebności osobiste, prawo odkupu i pierwokupu, prawo dożywocia.

¹⁵⁰ S. Babiaryz, *Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w systemie praw*, cz. II. *Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 2, s. 27.

¹⁵¹ Por. ibidem, s. 26–27.

Majątkowy charakter praw czy też obowiązków w świetle orzecznictwa musi wynikać z przepisów prawa podatkowego oraz ma on charakter ogólny, a przepisy szczególne materialnego prawa podatkowego mogą go modyfikować, a więc ograniczać¹⁵². Podzielając powyższe stanowisko w orzecznictwie, stwierdzono, że mogą to być tylko obowiązki bądź prawa istniejące przed śmiercią spadkodawcy¹⁵³, mające swój wymierny, ekonomiczny kształt¹⁵⁴. Zakresem pojęcia „prawa niemajątkowe” nie mogą być obejmowane prawa osobiste¹⁵⁵. Wyróżnione na gruncie prawa cywilnego cechy praw majątkowych (wymierność, użyteczność, egzekwowalność, zbywalność) nie w pełni odpowiadają wyróżnionym cechom praw majątkowych w prawie podatkowym, co jednak nie oznacza, by można było tylko z tego powodu odmówić im przymiotu praw majątkowych¹⁵⁶. Zdaniem S. Babiara w procedurze kwalifikowania do praw majątkowych kierować się należy wszechstronną ich oceną z uwzględnieniem elementów dominujących¹⁵⁷. Autor ten wskazuje, że aby rozgraniczyć prawa i obowiązki majątkowe od niemajątkowych należy brać pod uwagę następujące przesłanki: a) bezpośredni czy tylko pośredni związek uprawnienia z interesem ekonomicznym, b) w przypadku praw o charakterze złożonym (kilka uprawnień i kilka obowiązków, np. odpisy amor-

¹⁵² Ibidem, s. 21 i 40.

¹⁵³ „Aby można było mówić o prawie majątkowym podlegającym sukcesji, dane prawo musi zaistnieć jeszcze za życia spadkodawcy” – tak WSA w Krakowie w wyroku z 17 listopada 2015 r., I SA/Kr 1227/15.

¹⁵⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 kwietnia 2014 r., II FSK 1175/12.

¹⁵⁵ S. Babiara, *Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w systemie praw*, op.cit., s. 39.

¹⁵⁶ Ibidem, s. 40.

¹⁵⁷ Ibidem.

tyzacyjne) – dominujący charakter uprawnień lub obowiązków, c) treść praw i obowiązków¹⁵⁸.

Mariański twierdzi, że na gruncie prawa podatkowego nie można utożsamiać praw osobistych z prawami niemajątkowymi¹⁵⁹. Zdaniem tego Autora interes ekonomiczny jest nierozwalnie związany z prawami i obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego¹⁶⁰. Autor ten podaje w wątpliwość to, czy na gruncie prawa podatkowego w ogóle można wyodrębniać prawa niemajątkowe¹⁶¹, ostatecznie jednak udziela na to pytanie odpowiedzi twierdzącej¹⁶².

W orzecznictwie można jednak znaleźć echa takiego rozumowania, gdy za oczywiste uznaje się to, że w obszarze prawa podatkowego prawo osobiste – cokolwiek miałyby to oznaczać – nie podlega sukcesji. Przykładowo, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 13 stycznia 2012 r., I SA/Łd 1427/11 stwierdził, że: „Nie jest prawidłowe stanowisko, iż prawo do ulgi ma charakter osobisty, który nie podlega sukcesji. Skoro zatem prawo do zwolnienia podatkowego ma charakter prawa majątkowego, to nie ma żadnych prawnych podstaw prawnych, by twierdzić, że sukcesja w zakresie zwolnień nie następuje”. W tym kontekście należy zauważyć, że prawo podatkowe nie posługuje się pojęciem praw „osobistych”, rozróżnia się tylko prawa majątkowe i niemajątkowe. Trudno byłoby wskazać

¹⁵⁸ S. Babiaryz, *O sposobie rozwiązywania kontrowersji w zakresie następstwa prawnego spadkobierców w polskim prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 1, s. 27.

¹⁵⁹ A. Mariański, *Glosa do wyroku NSA z dnia 7 czerwca 2000 r.*, III SA 1216/99, op.cit., s. 25.

¹⁶⁰ Ibidem, s. 26; Idem, *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 grudnia 2011 r.*, II FSK 2557/10, op.cit., s. 108.

¹⁶¹ A. Mariański, *Glosa do wyroku NSA z dnia 7 czerwca 2000 r.*, III SA 1216/99, op.cit., s. 25.

¹⁶² Ibidem, s. 26.

kryteria pozwalające w obszarze prawa podatkowego uznać jakiegoś prawo za osobiste.

5. ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH W ZAKRESIE ROZRÓŻNIENIA MAJĄTKOWYCH I NIEMAJĄTKOWYCH PRAW I OBOWIĄZKÓW PRZEWDZIANYCH W PRZEPISACH PRAWA PODATKOWEGO*

5.1. Uwagi ogólne

Już w 2002 r. A. Mariański słusznie wskazywał, że przyjęty w art. 97 O.p. podział praw i obowiązków na majątkowe i niemajątkowe ma charakter sztuczny i ustawodawca powinien z niego zrezygnować¹⁶³. Dopiero projekt nowej ordynacji podatkowej z 2019 r.¹⁶⁴ realizuje ten słuszny postulat. W obecnie obowiązującym stanie prawnym rozróżnienie to jest jednak nadal obecne i rezultat jest taki, że wobec tak niejednoznacznego kryterium zakres praw i obowiązków objętych sukcesją precyzowany jest *de facto* w orzecznictwie¹⁶⁵. Sądy administracyjne wielokrotnie podejmowały próby wskazania kryteriów zaliczenia praw i obowiązków do kategorii majątkowych bądź niemajątkowych¹⁶⁶. Orzecznictwo sądów w tym zakresie nie jest zbyt bogate. Co do niektórych praw i obowiązków ich charakter (majątkowy/nie-

* Treść rozdziału II pkt 5 stanowi rozwinięcie analizy przedstawionej uprzednio przez autorkę w artykule *Legal succession of deceased taxpayer's rights and duties in the case law of Polish administrative courts* przyjętym do publikacji w „Visnyk of the Lviv University. Series Law” 2019, issue 69.

¹⁶³ Ibidem, s. 26.

¹⁶⁴ Wniesiony do Sejmu 4 czerwca 2019 r. (druk nr 3517 Sejmu VIII kadencji).

¹⁶⁵ Na co zresztą w samym orzecznictwie zwrócono uwagę (m.in. wyrok WSA w Gliwicach z 30 sierpnia 2016 r., I SA/Gl 643/16).

¹⁶⁶ Rozległy katalog praw majątkowych w rozumieniu art. 97 O.p. podaje S. Babiarz, *Następstwo prawne spadkobierców...*, op.cit., s. 115–126.

majątkowy) nie budzi wątpliwości, w wielu przypadkach jednak kontrowersje istnieją i rozstrzygane są *ad casum*, w związku z konkretną sprawą. Zwłaszcza w ostatnich latach występuje tendencja do tego, aby przyznawać spadkobiercom szeroki zakres uprawnień. W większym zakresie niż w początkowych latach obowiązywania tej regulacji uwzględniane są argumenty słusznościowe, oparte na aksjologii. Nie udało się jednak wypracować jednoznacznych, klarownych kryteriów rozróżnienia praw i obowiązków majątkowych i niemajątkowych.

Za majątkowe uznaje się prawa wynikające z regulacji podatkowych, które za życia podatnika kształtowały jego sytuację z punktu widzenia ekonomicznego, a więc przede wszystkim prowadziły do zmniejszenia czy wręcz wyeliminowania obciążenia spadkodawcy podatkiem¹⁶⁷. Na potrzeby wyznaczenia zakresu następstwa prawnego po zmarłym podatniku przez jego spadkobierców zgodnie jednak przyjmuje się, że podstawą dokonania podziału na prawa „majątkowe” i „niemajątkowe” jest realizowany przez te prawa interes, choć może należałoby raczej stwierdzić, że chodzi o to, jakiego rodzaju interes podatnik ma realizować przez te prawa. Prawa majątkowe zatem to takie, które są związane z interesem ekonomicznym podmiotu uprawnionego i z jego majątkiem¹⁶⁸.

W wyroku z dnia 10 lutego 2009 r., II FSK 1623/07 NSA stwierdził: „W prawie podatkowym nie zdefiniowano pojęcia praw »majątkowych« i »niemajątkowych«. Pojęcia te próbowano dookreślić w prawie cywilnym, zwracając uwagę na bezpośredni wpływ praw majątkowych na ekonomiczny interes podmiotu i brak takiego bezpośredniego oddziaływania w przypadku uprawnień niemajątkowych. Na gruncie prawa publicznego wskazuje się, że podział praw i obowiązków na materialne

¹⁶⁷ Wyrok WSA w Lublinie z 4 listopada 2015 r., I SA/Lu 651/15.

¹⁶⁸ Wyrok WSA w Warszawie z 29 maja 2018 r., III SA/Wa 2489/17.

i niematerialne przebiega według podziału prawa finansowego na materialne i formalne. Zatem prawa niemajątkowe proceduralne to takie, na podstawie których zawiązują się organizacyjne stosunki prawno-finansowe, a majątkowe dotyczą uprawnień i obowiązków, na podstawie których zawiązują się stosunki prawno-finansowe. Do praw majątkowych zalicza się przykładowo prawo do zwrotu nadpłaty, do zwrotu podatku lub różnicy podatku naliczonego, prawo do odliczenia poniesionej straty w kolejnych okresach rozliczeniowych¹⁶⁹, prawo do ulg i premii inwestycyjnych, niewykorzystane prawo do rozłożenia zapłaty podatku na raty, odroczenia zapłaty podatku¹⁷⁰.

Za nieadekwatne do stosunków podatkowopravných należy uznać kryterium zbywalności praw jako kryterium rozróżnienia praw majątkowych i niemajątkowych w kontekście sukcesji spadkobierców (art. 97 § 1 O.p.). W prawie prywatnym należy zgodzić się z tym, że o zaliczeniu danego prawa do kategorii praw majątkowych rozstrzygają łącznie dwie przesłanki, po pierwsze – czy dane prawo może być przedmiotem obrotu, a więc czy jest zbywalne, po drugie zaś – czy posiada ono dającą się określić wartość majątkową¹⁷¹.

W orzecznictwie istnieją wypowiedzi, które można uznać za wyraz pewnego zniechęcenia koniecznością rozstrzygania dyematów co do majątkowego lub niemajątkowego charakteru pewnych uprawnień, podczas gdy istota problemu tak naprawdę leży w tym, czy wstępowanie spadkobiercy w sytuację praw-

¹⁶⁹ Zob. A. Mariański, A. Żądło, *Kontynuacja działalności gospodarczej osoby fizycznej przez spadkobierców*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 8, s. 32. Autorzy podają, że takie stanowisko zostało wyrażone m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 29.04.2011 r., ILPB1/415-139/11-2/AA oraz interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 13.06.2014 r., ITPB1/415-259a/14/DP.

¹⁷⁰ Tak również NSA w wyroku z 30 kwietnia 2014, II FSK 1227/12.

¹⁷¹ Zob. wyrok NSA z 20 czerwca 2006 r., II FSK 839/05, LEX nr 196429.

ną spadkodawcy jest racjonalne, ma uzasadnienie gospodarcze. W tym duchu wypowiedział się na przykład Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 14 października 2009 r., I SA/Po 610/09. Stwierdził tam, że ulga z tytułu wyszkolenia ucznia miała charakter majątkowy dla uprawnionego podatnika-spadkodawcy, gdyż rodziła po jego stronie uprawnienie do odliczania od podatku dochodowego przyznanej ulgi do czasu jej wykorzystania. Sąd jednak dodał:

Gdyby nawet przyjąć, że bezpośredni skutek ekonomiczny powstawał dla spadkodawcy-wspólnika spółki jawnej dopiero z chwilą realizacji przyznanego prawa przez podjęcie czynności prowadzących do wykonania uprawnienia do odliczenia ulgi od podatku dochodowego, a podjęcie tych czynności ma charakter niemajątkowy, to wobec kontynuowania działalności gospodarczej spadkodawcy w ramach spółki osobowej prawa handlowego przez skarżącą na rachunek własny, będącą spadkobiercą z mocy art. 97 § 2 O.p., przejmuje ona także prawa niemajątkowe¹⁷².

Można dojść do wniosku, że punktem wyjścia do wykładni dokonywanej w tej sprawie był gospodarczy punkt widzenia i racjonalne postrzeganie sukcesji uprawnień jako pożądanego rezultatu, a podział praw na majątkowe i niemajątkowe tylko utrudniał przeprowadzenie wywodu.

5.2. Prawo do zwrotu nadpłaty

W praktyce i w literaturze nie budzi wątpliwości to, że do obowiązków majątkowych wynikających z przepisów prawa podat-

¹⁷² LEX nr 573374.

kowego należy zaliczyć obowiązek zapłaty podatku¹⁷³. Prawo do zwrotu nadpłaty również ma charakter majątkowy. W orzecznictwie uznaje się, że prawo do stwierdzenia nadpłaty i zwrot podatku stanowi chronione konstytucyjnie prawo majątkowe¹⁷⁴. Sądy podzielają pogląd doktryny, że prawo do zwrotu nadpłaty podatku stanowi majątkowe prawo podlegające konstytucyjnej ochronie na podstawie art. 64 Konstytucji RP jako „inne niż własność prawo majątkowe”¹⁷⁵.

Co interesujące, w orzecznictwie sądowym uznano również, że skoro prawo do stwierdzenia nadpłaty ma charakter majątk-

¹⁷³ A także innych należności, do których stosuje się przepisy ordynacji podatkowej, zob. np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 3 lutego 2016 r., II SA/Bd 1227/15: „Stosownie do treści art. 97 i 98 O.p. w związku z art. 29 ust. 7 ustawy z 2008 r. o Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa śmierć osoby fizycznej, która nienależnie lub nadmiernie pobrała środki publiczne pochodzące z funduszy UE, powoduje sukcesję administracyjną uniwersalną, co oznacza, że spadkobiercy przejmują prawa i obowiązki, tj. wchodzi w sytuację prawną spadkodawcy. Niezapłacone w terminie nienależnie pobrane płatności mogą więc być dochodzone przez organ Agencji od spadkobiercy w granicach odpowiedzialności danego spadkobiercy za długi spadku”. Na tej samej zasadzie, na skutek odesłania do ordynacji podatkowej zawartego w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych uznano, że na spadkobierców przechodzi obowiązek zapłacenia składek ZUS, zob. m.in. wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 17 marca 2016 r., III AUa 181/15 (LEX nr 2106979): „Należności z tytułu niezapłaconych przez spadkodawcę składek – według ich stanu na dzień otwarcia spadku – przechodzą, jako obowiązek majątkowy zmarłego, a więc jako dług spadku, na spadkobiercę, który przyjął spadek, w granicach jego odpowiedzialności za długi spadku, przy czym spełnienie tego obowiązku majątkowego jako zobowiązania publicznoprawnego następuje na zasadach określonych w O.p., a więc po wydaniu przez organ rentowy (wierzyciela) decyzji określającej zobowiązanie konkretnego spadkobiercy, podlegającej kontroli właściwego sadu ubezpieczeń społecznych”.

¹⁷⁴ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 lutego 2013 r., I FSK 475/12.

¹⁷⁵ Tak m.in. M. Zdebel [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2008, s. 590.

kowy, to wszczęcie postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku powstałej za życia spadkodawcy może nastąpić po jego śmierci na wniosek spadkobiercy¹⁷⁶. Co do tej ostatniej kwestii, interpretując przepis art. 97 § 1 O.p., sąd administracyjny odwołał się do Konstytucji i wskazał, że skoro prawo do stwierdzenia i zwrotu nadpłaty, jako prawo o charakterze publicznoprawnym, podlega ochronie wynikającej z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, to przepis art. 97 § Ordynacji podatkowej, winien być interpretowany w taki sposób, aby umożliwić nabycie tego prawa przez spadkobiercę¹⁷⁷.

Sąd budował swoją argumentację w szczególności na tym, że powstanie nadpłaty oznacza, że podmiot uprawniony z tytułu podatku (zwany niekiedy „wierzycielem podatkowym”) otrzymał świadczenie podatkowe, które mu nie przysługuje¹⁷⁸. Przepisy podatkowe dotyczące nadpłat mają na celu doprowadzić do stanu zgodnego z prawem, to jest do tego, że podatnik będzie obciążony tylko w takich granicach, jakie wyznacza prawo. Sąd dostrzega to, że zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dość szeroko ujmują swobodę ustawodawcy w sferze prawa daniowego¹⁷⁹. Mimo to nie powinno ulegać wątpliwości, że granicą tej swobody jest m.in. konieczność respektowania konstytucyjnych reguł ochrony praw majątkowych podatników (także ogółu tych praw, a więc majątku w rozumieniu cywilistycznym). Rozwiązania sankcjonujące zapłatę podatków i innych należności publicznoprawnych pobranych nienależnie, bądź też – równoznaczne z nimi w skutkach – pominięcia regulacyjne uniemożliwiające odzyskanie takich

¹⁷⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z 27 listopada 2014 r. (I SA/Po 633/14), LEX nr 1583864)

¹⁷⁷ WSA w Poznaniu w wyroku z 27 listopada 2014 r. (I SA/Po 633/14).

¹⁷⁸ Ibidem.

¹⁷⁹ Ibidem.

należności, nie powinny być jednak akceptowane¹⁸⁰. Nie można zatem zaakceptować sytuacji, w której podmiot uprawniony z tytułu podatku uzyskuje świadczenie nienależne i nie istnieje proceduralna droga realizacji konstytucyjnie chronionego prawa do stwierdzenia i zwrotu nadpłaty podatku – ponieważ podatnik zmarł. Śmierć podatnika, zdaniem sądu, nie może być przeszkodą do tego, aby odzyskać nadpłatę. Sąd uznał, że w świetle przepisów spadkobierca co prawda nie może skorygować rozliczenia (deklaracji podatkowej) złożonego przez zmarłego podatnika, a jest to warunek formalny złożenia wniosku o zwrot nadpłaty. Jednak zarazem sąd uznał, że ten formalny warunek nie może pozbawić spadkobiercy przysługującego mu prawa do tego, aby odzyskać podatek nadpłacony przez zmarłego podatnika¹⁸¹.

Takie stanowisko zostało zaaprobowane w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego¹⁸². Mając na uwadze to, że na podstawie art. 97 § 1 O.p. spadkobiercy podatnika przejmują wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy oraz że prawo do stwierdzenia i zwrotu nadpłaty ma charakter majątkowy, sąd stwierdził, że wszczęcie postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku powstałej za życia spadkodawcy może nastąpić po jego śmierci na wniosek spadkobiercy. Sąd zgodził się z wcześniejszym poglądem wypowiedzianym w orzecznictwie¹⁸³, że w przeciwnym razie doszłoby do sytuacji, w której art. 97 § 1 O.p. co prawda przewiduje przejście prawa do nadpłaty na

¹⁸⁰ Ibidem.

¹⁸¹ Wyroki WSA w Poznaniu z 27 listopada 2014 r. (I SA/Po 633/14 oraz I SA/Po 634/14).

¹⁸² NSA w dwóch wyrokach z 20 kwietnia 2017 r.: II FSK 840/15 oraz II FSK 841/15.

¹⁸³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z 20 września 2012 r., I SA/Go 514/12.

spadkobierców, ale zarazem nie byłoby proceduralnych możliwości (gwarancji) realizacji tego uprawnienia. W rzeczywistości prowadziłyby to do tego, że uprawnienie spadkobierców jest pozorne (nierzeczywiste)¹⁸⁴. Nadto doszłoby do naruszenia konstytucyjnej zasady równości, gdyż sukcesji obowiązków podatkowych nie odpowiadałaby sukcesja uprawnienia będącego korelatem tego obowiązku¹⁸⁵.

5.3. Prawo do odliczenia straty od dochodu

Kolejna interesująca kwestia powstała na tle wątpliwości, czy prawo do odliczenia straty w podatku dochodowym jest uprawnieniem majątkowym, które może przejąć spadkobierca zmarłego podatnika, kontynuującego jego aktywność gospodarczą. Zgodnie z art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. o wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, podatnik może w częściach albo jednorazowo (przy spełnieniu pewnych warunków) obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w ciągu pięciu lat podatkowych. W związku z tym pojawił się problem, czy spadkobierca może odliczyć od swojego dochodu – na takich zasadach, jakie dotyczyłyby zmarłego podatnika – stratę poniesioną przez zmarłego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 12 stycznia 2012 r., I SA/Go 1140/11 stwierdził, że prawo do odliczenia straty w kolejnych latach podatkowych jest prawem majątkowym, które przechodzi na spadkobierców zmarłego podatnika. Spadkobierca może

¹⁸⁴ NSA uznał za adekwatny i przywołał tu pogląd wypowiedziany przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 21.05.2001 roku, SK 15/00 (OTK ZU nr 4/2001, poz. 85, <https://prawo.money.pl/orzecznictwo/trybunal-konstytucyjny/wyrok;z;dnia;2001-05-21,sk,15,00,1266,orzeczenie.html>) na tle sprawy, która nie dotyczyła co prawda prawa podatkowego, lecz także dotyczyła pozycji prawnej spadkobierców jako następców prawnych zmarłego.

¹⁸⁵ Tu NSA powołał się na wyrok TK z 29 maja 2007r. P 20/06.

zatem rozliczać stratę zmarłego pod warunkiem, że odliczy ją od dochodu z tego samego źródła przychodów. Oznacza to, przykładowo, że jeśli źródłem straty była działalność gospodarcza, to spadkobierca może odliczyć stratę tylko pod warunkiem, że on także jest osobą prowadzącą działalność gospodarczą na własny rachunek, choć niekoniecznie musi kontynuować prowadzenie tej samej działalności gospodarczej, którą prowadził zmarły podatnik.

5.4. Zwolnienie z podatku dochodowego przychodu ze sprzedaży odziedziczonych akcji

Na tle problemów związanych z oceną, czy określone uprawnienie podatnika ma charakter majątkowy i czy w związku z powyższym przechodzi na jego spadkobierców, pojawiło się ciekawe zagadnienie dotyczące zwolnienia z podatku dochodowego dochodu uzyskanego ze sprzedaży akcji. W Polsce przez kilka lat obowiązywało zwolnienie dochodu ze sprzedaży akcji, które następnie zostało zniesione (zlikwidowane, odwołane), ale nadal zwolniony był dochód ze sprzedaży akcji, które zostały nabyte przed określoną datą (przed 2004 r.), to jest wówczas, kiedy to ustawowe zwolnienie jeszcze obowiązywało. Możliwa więc była taka sytuacja, gdy podatnik sprzedając akcje nabyte wiele lat wcześniej, nadal miał prawo do zwolnienia, mimo że w ustawie już go nie było¹⁸⁶. Problem pojawił się w sytuacji, gdy właściciel akcji nabytych przed 2004 r. zmarł, akcje odziedzi-

¹⁸⁶ Mimo zmiany przepisów zwolnienie dochodu ze sprzedaży akcji obowiązywało jeszcze wiele lat i dotyczyło akcji nabytych przed 2004 r., podstawą prawną był art. 52 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 51 z 2010 r., poz. 307 ze zm.; dalej „u.p.d.f.”) i art. 19 ustawy z 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 202, poz. 1956 ze zm.; dalej „ustawa zmieniająca”).

czył jego spadkobierca i to spadkobierca następnie je sprzedał, uzyskując dochód¹⁸⁷. Gdyby sprzedawał je sam właściciel – dochód byłby zwolniony z opodatkowania. Wątpliwość dotyczyła zaś tego, czy jeśli akcje sprzedaje spadkobierca – to czy można wówczas uznać, że spadkodawca za życia nabył prawo do zwolnienia z podatku dochodu ze sprzedaży akcji, zatem to prawo do zwolnienia z podatku – jako prawo majątkowe wynikające z przepisów prawa podatkowego – przechodzi na spadkobiercę.

W jednej ze spraw spadkobierca argumentował, że prawo do zwolnienia jest prawem majątkowym, które na podstawie art. 97 § 1 O.p. przechodzi na spadkobiercę.

Sąd pierwszej instancji zgodził się z tym stanowiskiem, stwierdzając, że prawo do zwolnienia z podatku nie ma charakteru osobistego, tylko majątkowy, a zatem spadkobierca może z niego skorzystać¹⁸⁸. Zdaniem sądu sytuacja spadkobiercy powinna więc być taka sama, jak sytuacja zmarłego podatnika, który przecież mógłby skorzystać ze zwolnienia – gdyby sam sprzedał akcje.

Cytowany wyrok został jednak uchylony przez sąd wyższej instancji, który tego poglądu nie podzielił¹⁸⁹. NSA stwierdził, że prawo do zwolnienia tylko hipotetycznie, potencjalnie przysługiwało spadkodawcy za życia. Ponieważ nie sprzedał akcji, to nie uzyskał prawa do zwolnienia. Dlatego nie miał prawa, które mógłby przejąć jego spadkobierca. Sąd odróżnił sytuację, gdy spadkodawcy (właścicielowi akcji) przysługuje zwolnienie,

¹⁸⁷ Problem nie dotyczył podatku od spadków i darowizn, lecz podatku dochodowego od osób fizycznych, ponieważ spadkobierca sprzedając akcje, uzyskał dochód niezależnie od tego, czy były to akcje przez niego odziedziczone, czy też takie, które sam kupił.

¹⁸⁸ Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 13 stycznia 2012 r., I SA/Łd 1427/11.

¹⁸⁹ Wyrok NSA z 2014-04-30, II FSK 1227/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A9243FEF0>

gdy sam sprzedał akcje, które nabył przed 2004 r. – od sytuacji, gdy u spadkodawcy nie można mówić o prawie do zwolnienia, ponieważ spadkodawca w ogóle nie uzyskał dochodu, skoro za życia nie sprzedał akcji. Podobnie niekorzystne dla spadkobiercy stanowisko zajął NSA w wyroku z 29 listopada 2012 r., II FSK 737/11¹⁹⁰. Później jednak orzecznictwo zajęło stanowisko korzystne dla spadkobierców, które przyjęło na trwałe¹⁹¹.

5.5. Zagadnienie zwolnienia z opodatkowania dochodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości

Nieco podobny problem na tle prawa do zwolnienia podatkowego dotyczył zwolnienia z podatku dochodowego w sytuacji, gdy podatnik uzyskał dochód ze sprzedaży nieruchomości, a następnie zmarł. Dochód taki co do zasady jest obciążony podatkiem w wysokości 19%. Podatnik na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. miał jednak prawo do zwolnienia (całkowitego lub w odpowiedniej proporcji), jeśli w ciągu 2 lat (od 1 stycznia 2019 r. – 3 lat) od sprzedaży wydatkował dochód ze sprzedaży nieruchomości na nabycie innej nieruchomości mieszkalnej lub na budowę domu. Podatnik jednak nie zdążył kupić innej nieruchomości, gdyż zmarł. Obowiązek zapłaty podatku dochodowego przeszedł na spadkobiercę zmarłego podatnika. Powstał problem, czy spadkobierca może skorzystać ze zwolnienia od podatku, jeśli to on zakupi nieruchomość na cele mieszkaniowe.

¹⁹⁰ Stanowisko to krytycznie ocenił m.in. S.Babiarz, *Glosa do wyroku z 29 listopada 2012, II FSK 737/11*, „Glosa 2014”, nr 4, s. 106 i n.

¹⁹¹ Zob. wyrok NSA z 11 października 2013 r. (II FSK 941/12), z aprobującą glosą S. Babiarza, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 3, s. 152 i n. Autor uważa, że odmówienie spadkobiercom prawa do odliczenia wydatków na nabycie poniesionych przez spadkodawcę byłoby nieuzasadnioną dyskryminacją spadkobierców.

Sądząc z liczby tego rodzaju spraw, jaka pojawia się w sądach, takie sytuacje nie są rzadkie.

Początkowo organy podatkowe i sądy udzielały na to pytanie negatywnej odpowiedzi¹⁹², a stanowisko to było przedmiotem krytyki w literaturze¹⁹³. Argumentowano, że przepis ustanawiający zwolnienie od podatku dochodu osiągniętego ze sprzedaży nieruchomości mówi o tym, że podatnik korzysta ze zwolnienia, jeśli wydatkuje ten dochód na własne cele mieszkaniowe. „Własne cele” zdaniem sądów należało odnosić do tej osoby, która osiągnęła dochód. Dlatego spadkobierca, mówiąc w uproszczeniu, „dziedziczył” obowiązek zapłaty podatku, ale prawo do zwolnienia na niego nie przechodziło.

W końcu jednak w orzecznictwie sądów pojawił się pogląd odmienny, że w opisanej wyżej sytuacji spadkobierca zmarłego podatnika może skorzystać ze zwolnienia, jeśli w ciągu 2 lat zakupił nieruchomość na swoje cele mieszkaniowe. Chodzi cały czas o opodatkowanie (a w zasadzie – zwolnienie z opodatkowania) dochodu uzyskanego przez spadkodawcę, który za życia sprzedał nieruchomość. Ten pogląd, korzystny dla spadkobierców, wydaje się obecnie dominować w orzecznictwie sądów¹⁹⁴. Uznano zatem, że spadkodawca za życia uzyskał prawo do zwolnienia od podatku dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości, które to prawo miało charakter majątkowy, dlatego prawo to przechodzi na spadkobiercę. Nie miałyby zatem znaczenia to, że „własne cele mieszkaniowe”, na których oparte jest

¹⁹² Przykładowo wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 21 marca 2016 r., I SA/Kr 164/16.

¹⁹³ A. Nita, *Glosa do wyroku WSA w Kielcach z dnia 8 października 2009 r. (I SA/Ke 306/09)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1.

¹⁹⁴ Przykładowo wyrok NSA z 29 listopada 2017 r., II FSK 2119/15; NSA z 18 stycznia 2018 r., II FSK 3633/15; wyrok WSA w Gdańsku z 31 stycznia 2018 r., I SA/Gd 1612/17; wcześniej wyrok WSA w Lublinie z 4 listopada 2015 r., I SA/Lu 651/15; wyrok WSA w Warszawie z 5 sierpnia 2015 r., III SA/Wa 3441/14.

zwolnienie, to nie są cele zmarłego podatnika, który osiągnął dochód, lecz cele innej osoby (spadkobiercy).

Pozostając jeszcze w kręgu podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości, warto zwrócić uwagę na inną interesującą sytuację, w której sąd dostrzegł prawo majątkowe, które przechodzi na spadkobierców zmarłego podatnika. Chodzi mianowicie o sytuację, gdy spadkodawca za życia podpisał umowę przedwstępną, na mocy której zobowiązywał się sprzedać nieruchomość. Nie zdążył jednak przed śmiercią przeprowadzić definitywnej transakcji. Przyrzeczona umowa sprzedaży została zawarta już przez spadkobierców, którzy odziedziczyli nieruchomość i sprzedali ją zgodnie z umową przedwstępną zawartą przez spadkodawcę. Powstał interesujący problem prawny, taki mianowicie, że spadkobiercy niejako przymusowo osiągnęli przychód, bez względu na swoją wolę musieli sprzedać odziedziczoną nieruchomość, nie mieli co do tego wyboru, ponieważ byli związani przedwstępną umową podpisaną przez zmarłego. W wyroku z 24 maja 2016 r., II FSK 1014/16 Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że:

Obowiązek podatkowy z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości w warunkach, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) u.p.d.o.f., nie powstaje w stosunku do spadkobierców zobowiązanych do zbycia nieruchomości na podstawie umowy przyrzeczonej, o której mowa w art. 389 i art. 390 kodeksu cywilnego, dokonanego jako konsekwencja umowy przedwstępnej zawartej przez spadkodawcę, niezobowiązanego do zapłaty podatku, o ile termin zawarcia umowy przyrzeczonej nastąpiłby wcześniej niż 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, tj. z chwilą otwarcia spadku [...]. Prawem podatnika (tu: spadkodawcy) przejmowanym przez spadkobierców było prawo do wyłączenia przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej w warunkach,

o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) u.p.d.o.f. nie powodującym powstania obowiązku podatkowego z tytułu odpłatnego zbycia.

Tutaj, jak widać, sąd uznał, że prawem majątkowym, które miał podatnik, było prawo do wyłączenia przychodu z opodatkowania, czego nie należy mylić ze zwolnieniem, o którym wyżej była mowa. Kiedy zmarł, prawo to przeszło na spadkobierców. Dzięki temu pod względem podatkowym znaleźli się oni w takiej samej sytuacji, w jakiej przedtem był zmarły podatnik¹⁹⁵.

5.6. Wybór zryczałtowanej formy opodatkowania jako prawo majątkowe

W praktyce kontrowersyjna okazała się również kwestia, czy wybór sposobu opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach określonych w art. 30c u.p.d.o.f. jest prawem majątkowym, a zatem czy podlega sukcesji na podstawie art. 97 § 1 O.p. Organy podatkowe stały na stanowisku, że jest to prawo osobiste spadkodawcy, prawo niezbywalne, które nie podlega sukcesji. WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 30 sierpnia 2016 r., I SA/Gl 643/16 wyraził pogląd, że wybór formy opodatkowania (konkretnie, sposobu opodatkowania wg tzw. stawki liniowej) jest prawem majątkowym, które podlega sukcesji. Sąd orzekł:

wybór sposobu opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach określonych w art. 30c u.p.d.o.f. jest prawem, które podlega sukcesji na gruncie prawa podatkowego. Jest to bowiem prawo, które przysługiwało spadkodawcy, a skorzystanie

¹⁹⁵ Podobnie rozstrzygnął WSA w Gliwicach w wyroku z 22 sierpnia 2017 r., I Sa/Gl 603/17 utrzymanym w mocy przez NSA wyrokiem z 24 października 2019 r., II FSK 3721/17.

z niego przez spadkodawcę powodowało konkretny skutek podatkowy w postaci zapłaty tzw. podatku liniowego, a nie według skali podatkowej [...]. Wybór sposobu opodatkowania podlega sukcesji, skoro jest to prawo przewidziane w przepisach prawa podatkowego – w art. 9a ust. 2 i art. 30c u.p.d.o.f. Reasumując, jest to prawo majątkowe podlegające sukcesji, w myśl art. 97 § 1 O.p., skoro zaistniało jeszcze za życia spadkodawcy i ma ekonomiczny charakter.

Zagadnienie ewentualnej ciągłości stosowania stawki liniowej po śmierci podatnika szerzej było poruszane w rozdziale I (pkt 3).

5.7. Zagadnienie kosztów uzyskania przychodów w wypadku odpłatnego zbycia odziedziczonych jednostek uczestnictwa

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 12 stycznia 2012 r., I SA/Go 1140/11 za prawo majątkowe w rozumieniu art. 97 § 1 O.p., które przechodzi na spadkobierców, uznał prawo do pomniejszenia przychodu o koszty poniesione przez spadkodawcę na nabycie jednostek uczestnictwa, które następnie zostały odkupione od spadkobiercy przez fundusz inwestycyjny. Nie wszystkie sądy podzielały jednak ten pogląd¹⁹⁶. Co do tej kwestii w orzecznictwie

¹⁹⁶ Przykładowo, stanowisko niekorzystne dla spadkobierców zajął NSA w wyroku z 2 grudnia 2011 r., II FSK 2557/10, stwierdzając, że spadkobiercy sprzedając odziedziczone jednostki uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, nie mają prawa do uwzględnienia jako kosztów uzyskania przychodów tych wydatków, które spadkodawca poniósł na nabycie jednostek. Podobnie niekorzystne dla spadkobierców stanowisko zaprezentowane zostało m.in. w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 lutego 2009 r., II FSK 1623/07, II FSK 1624/07, II FSK 1625/07; z dnia 29 listopada 2012 r., II FSK 737/11; z 2 października 2013 r., II FSK 2834/11, a także w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 18 kwietnia 2012 r., I SA/Po 265/11; z 23 maja 2013 r., I SA/Po 175/13 oraz Wojewódzkiego Sądu

długo istniały wątpliwości, które ostatecznie rozstrzygnęła uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 listopada 2014, II FPS 3/14: „W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r. wydatki na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych poniesione przez spadkodawcę podlegały odliczeniu przez spadkobiercę od przychodu z tytułu odkupienia przez fundusz inwestycyjny tych jednostek na podstawie art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2012 r., poz. 361 ze zm.)”¹⁹⁷.

Nieco podobny problem powstał na tle sprawy, w której organ odmówił wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Wnioskodawczyni podała, że jej mążonek jest właścicielem certyfikatów inwestycyjnych funduszu inwestycyjnego zamkniętego w Polsce. Wnioskowała o udzielenie interpretacji co do sytuacji na gruncie przepisów o podatku dochodowym w wypadku, gdy w przyszłości odziedziczy certyfikaty inwestycyjne po swoim mężu¹⁹⁸. Zadała pytanie, czy w przypadku przyszłego odpłatnego zbycia bądź umorzenia otrzymanych w spadku certyfikatów inwestycyjnych będzie uprawniona do pomniejszenia osiągniętych przychodów o wydatki poniesione przez spadkodawcę na nabycie bądź objęcie przedmiotowych certyfikatów inwestycyjnych? Innymi słowy wnioskodawczyni domagała się potwierdzenia, że będzie uprawniona do odliczenia takich samych kosztów uzyskania przychodów, jakie mógłby odliczyć jej mąż, gdyby to on sprzedawał certyfikaty. Prezent-

Administracyjnego w Warszawie z 26 lutego 2013 r., III SA/Wa 2200/12, z dnia 5 marca 2013 r., III SA/Wa 2334/12. Zob. M. Krajewski, K. G. Szymański, *Glosa*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 4, s. 39–49 i A. Mariański, *Komentarz*, „Glosa” 2013, nr 1, s. 107–111.

¹⁹⁷ A. Mariański, A. Michalak, *Glosa do uchwały NSA z 17 listopada 2014 r., II FPS 3/14*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 1, s. 9 i n.

¹⁹⁸ Wyrok z 19 października 2016 r., I SA/Gd 844/16.

wała stanowisko, że gdy odziedziczy certyfikaty, a następnie je zbędzie, wówczas osiągnie z tego tytułu przychód opodatkowany podatkiem dochodowym, przy czym będzie mogła na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 38 i art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów wydatki związane z nabyciem tych certyfikatów poniesione przez spadkodawcę, tj. męża.

Organ interpretacyjny ani nie potwierdził tego stanowiska, ani mu nie zaprzeczył, lecz odmówił udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie, twierdząc, że jest ono zbyt hipotetyczne i dotyczy zbyt niepewnego zdarzenia mogącego wystąpić w przyszłości. Sąd pierwszej instancji, rozpatrując skargę na odmowę udzielenia interpretacji, uznał, że wnioskodawczyni ma uzasadniony interes, aby zadać tego rodzaju pytanie i organ nie powinien uchylać się od udzielenia merytorycznej odpowiedzi. Wyrok ten jednak został uchylony przez Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 9 stycznia 2019 r., II FSK 427/17. Naczelny Sąd Administracyjny zgodził się z organem interpretacyjnym, że zagadnienie przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji miało charakter hipotetyczny i niepewny, działanie zaś wnioskodawczyni zmierzało w istocie do uzyskania poglądu prawnego organu interpretacyjnego (porady prawnej) odnośnie do rozumienia określonych przepisów z zakresu materialnego prawa podatkowego. Zdaniem NSA, gdyby stanowisko sądu pierwszej instancji miało się ostać, to jego rezultatem musiałyby być wydanie przez organ interpretacji warunkowej. Ocena uzależniona byłaby w pierwszej kolejności od warunku, którym jest śmierć spadkodawcy. Wprawdzie śmierć człowieka – jak stwierdził NSA – jest zdarzeniem przyszłym i pewnym, niemniej jednak z uwagi na fakt, że nie można przewidzieć dokładnej daty, należy uznać ją za warunek. Po drugie, zdaniem NSA nie było pewne, czy wnioskodawczyni będzie spadkobiercą – gdyż jako małżonka wprawdzie należała do kręgu spadkobier-

ców ustawowych, lecz mimo to może dojść do sytuacji, w której nie stanie się spadkobiercą (np. sporządzenie testamentu przez spadkodawcę z pominięciem Skarżącej). Nie było też pewne, że certyfikaty inwestycyjne wejdą w skład spadku. Zdaniem NSA ten brak pewności co do zasadniczych elementów przedstawionego zdarzenia przyszłego, a w szczególności co do możliwości ich wystąpienia, skutkowałby tym, że udzielona odpowiedź nosiłaby cechy warunkowej, co jest działaniem niedopuszczalnym z uwagi na gwarancyjną, a nie tylko informacyjną funkcję interpretacji indywidualnych. We wniosku o wydanie interpretacji niezbędne jest podanie informacji dotyczących miejsca, czasu, czy innych jeszcze elementów pozwalających na uchwycenie tożsamości zdarzeń, zależnie od specyfiki wynikającej z przepisów prawa podatkowego, będących w danym przypadku przedmiotem interpretacji. Udzielana odpowiedź musi bowiem nosić cechy ściśle zindywidualizowane, gdyż w ramach instytucji interpretacji indywidualnych nie mogą być formułowane oceny abstrakcyjne, tj. dotyczące rozumienia określonych przepisów prawa podatkowego bez ich umiejscowienia w indywidualnej sytuacji zainteresowanego. Z tych wszystkich powodów, zdaniem NSA, wydana interpretacja nie tylko byłaby warunkowa, lecz również zawierałaby ocenę abstrakcyjną, gdyż nie można by jej umiejscowić w indywidualnej sytuacji wnioskodawczynie. Uznano, że sformułowane przez Skarżącą pytanie nie miało odzwierciedlenia w najbliższej planowanej przez nią rzeczywistości, lecz odnosiło się do abstrakcyjnej sytuacji, uwarunkowanej dodatkowo zdarzeniami, których zaistnienie w momencie składania wniosku o wydanie interpretacji było wątpliwe. Skarżąca składając wniosek, nie mogła planować opisanych w nim działań (sprzedaż certyfikatów). Ewentualne nabycie ich własności uwarunkowane było bowiem zdarzeniami, których spełnienie nie było zależne od jej woli. NSA zgodził się z organem, że o pla-

nowanym zdarzeniu przyszłym w przypadku wnioskodawczyni można byłoby mówić wyłącznie w sytuacji, gdyby otwarcie spadku miało już miejsce. Wówczas Skarżąca miałaby wpływ na swoje zachowanie lub zaniechanie, w tym na kwestie związane z ewentualnym zbyciem przedmiotowych certyfikatów. Wprawdzie i wówczas zdaniem NSA istniałby także pewien margines niepewności, niemniej jednak zdarzenie takie byłoby obiektywnie możliwe, odnosiłoby się do aktualnej sytuacji, w jakiej Skarżąca się znalazła, i tym samym odpowiadałoby rzeczywistości. Reasumując, uznano, że niemożliwe jest – w trybie interpretacji indywidualnej – uzyskanie stanowiska organu co do kosztów uzyskania przychodów przy zbyciu certyfikatów inwestycyjnych, co do których jeszcze nie wiadomo, czy wnioskodawczyni nabędzie je w drodze spadku, ponieważ otwarcie spadku jeszcze nie nastąpiło.

Warto odnotować powyższe stanowisko, ponieważ nie był to jednostkowy przypadek, gdy wnioskodawca ubiega się o wydanie interpretacji indywidualnej w związku ze spodziewanym dopiero nabyciem spadku, na tle zdarzeń, które mogą – lecz nie muszą – stanowić dalsze następstwo dziedziczenia.

5.8. Uprawnienia procesowe

Niektóre uprawnienia proceduralne same w sobie zostały uznane za prawa majątkowe, które w razie śmierci podatnika przechodzą na jego spadkobierców. W wyroku z dnia z dnia 25 listopada 2016 r. (II FSK 3059/14) NSA stanął na stanowisku, że uprawnienie do żądania wznowienia postępowania podatkowego jest ze względu na swoją treść uprawnieniem majątkowym, o którym mowa w art. 97 § 1 O.p. Wznowienie postępowania to szczególny tryb, w którym ze ściśle określonych przyczyn można domagać się, aby organ podatkowy ponownie rozpa-

trzył sprawę, którą raz już rozstrzygnął i zakończył ostateczną decyzją. Takie żądanie można złożyć nawet po kilku latach od momentu wydania decyzji. Zdaniem sądu „nie sposób przyjąć, że uprawnienie to ma charakter niemajątkowy (art. 97 § 2 O.p.) i przysługuje tylko spadkobiercom kontynuującym działalność gospodarczą spadkodawcy, gdyż prowadziłoby to do dyskryminacji spadkobierców i naruszało art. 8 ust. 2 w związku z art. 21 ust. 2 i art. 32 oraz art. 64 ust. 1 Konstytucji RP”. Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 2 lutego 2017 r., stwierdzając, że spadkobierca, jako następca prawny podatnika, może być stroną postępowania w sprawie wznowienia postępowania zakończonego decyzją ostateczną skierowaną do zmarłego podatnika – i to jeszcze przed wydaniem decyzji, o której jest mowa w art. 100 § 1 O.p. Sąd analizując istnienie interesu prawnego spadkobiercy jako przesłanki jego bycia stroną postępowania wznowieniowego, stwierdził, że skoro wraz ze śmiercią spadkodawcy jego zobowiązania podatkowe stają się zobowiązaniami spadkobiercy – a to wynika z art. 97 § 1 O.p. i art. 98 § 1 O.p. oraz art. 924 i art. 925 k.c. – następca prawny z istoty rzeczy ma interes prawny w tym, aby w trybie wznowieniowym organ podatkowy uchylił decyzję, która została wydana na podstawie przepisów, o których sprzeczności z Konstytucją orzekł Trybunał Konstytucyjny. Uprawnienie to jest uprawnieniem majątkowym spadkobiercy wynikającym z art. 133 § 1 O.p. w zw. z art. 97 § 1 97 § 1 O.p. oraz art. 240 § 1 pkt 8 O.p.¹⁹⁹ Takie stanowisko jest szeroko reprezentowane w orzecznictwie²⁰⁰.

¹⁹⁹ LEX nr 2240787.

²⁰⁰ Np. wyrok WSA w Rzeszowie z 17 lipca 2014 r., I SA/Rz 417/14.

5.9. Prawo do ubiegania się o umorzenie zaległości podatkowej

Nieco pokrewny co do charakteru problem dotyczył oceny, czy prawo do ubiegania się o umorzenie zaległości podatkowej jest prawem majątkowym, które przechodzi na spadkobierców podatnika. W praktyce nie kwestionuje się tego, że spadkobiercy mogą taki wniosek złożyć, powstaje jednak pytanie, czy korzystają wówczas z prawa przejętego po zmarłym podatniku, czy też mają własne prawo do ubiegania się o tę ulgę w podatku. W literaturze niekiedy opowiadano się za tym pierwszym rozwiązaniem. Przykładowo S. Babiarcz argumentował, że skoro sama zaległość podatkowa – jako świadczenie pieniężne – jest wyraźnie związana z interesem ekonomicznym podatnika, to prawo do jej umorzenia także jest prawem majątkowym. W rezultacie mieści się w ogólnej regule następstwa prawnego zawartej w art. 97 § 1 ordynacji podatkowej obejmującej przejście praw majątkowych spadkodawcy (podatnika)²⁰¹. Podobnie A. Mariański twierdził, że żądanie umorzenia zaległości podatkowej zgłoszone przez poprzednika prawnego jest uprawnieniem majątkowym, które podlega przejściu w ramach sukcesji podatkowej²⁰². Praktyczną konsekwencją przyjęcia tego poglądu byłoby to, że jeśli podatnik złożył wniosek o umorzenie swojej zaległości podatkowej, a organ podatkowy nie zdążył rozpatrzyć tego podania za życia wnioskodawcy, to po jego śmierci postępowanie w sprawie umorzenia powinno być kontynuowane z udziałem spadkobierców podatnika.

²⁰¹ S. Babiarcz, *Glosa do wyroku NSA z 7 czerwca 2000 r., III SA 1216/99*, op.cit., s. 22–24.

²⁰² A. Mariański, *Glosa do wyroku NSA z dnia 7 czerwca 2000 r., III SA 1216/99*, op.cit., s. 23–26.

Bardziej uzasadniona wydaje się jednak taka koncepcja, że spadkobiercom jako podmiotom zobowiązanych do zapłaty podatku (tj. zapłaty za spadkodawcę) z natury rzeczy przysługuje „własne” prawo do ubiegania się o umorzenie zaległości podatkowej jako podmiotom odpowiedzialnym za zapłacenie podatku po zmarłym podatniku. Prawa tego nie przejmują po zmarłym podatniku, lecz należało je w sposób pierwotny wywieść z tych samych przepisów ustawy, które pozwalają ubiegać się podatnikowi o umorzenie zaległości podatkowej. Można w tym wypadku używać czasu przeszłego, ponieważ od 1 września 2005 r. w art. 67c § 2 O.p. ustawa spadkobiercom wyraźnie takie prawo przyznaje i nie trzeba go wyinterpretowywać z zasad ogólnych. Jeśli jednak za życia podatnika toczyło się w tej sprawie postępowanie, to w razie śmierci podatnika powinno ono zostać umorzone jako bezprzedmiotowe na podstawie art. 208 § 1 O.p. Spadkobiercy mogą ewentualnie złożyć w tej sprawie własny, nowy wniosek, powołując się na swoją sytuację osobistą czy też majątkową, uzasadniającą udzielenie ulgi. Sytuacja, w jakiej był zmarły podatnik, nie ma tu znaczenia.

5.10. Stopień konkretyzacji jako kryterium decydujące o istnieniu prawa lub obowiązku w rozumieniu art. 97 O.p.

Interesujący pogląd sformułowano w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 17 listopada 2015 r., I SA/Kr 1227/15. Jedną z kluczowych kwestii było to, czy prawo podatnika za jego życia było na tyle skonkretyzowane, że mogło przejść na spadkobierców kontynuujących działalność gospodarczą. Spór dotyczył tego, czy spadkobierca kontynuujący działalność gospodarczą prowadzoną przez ojca nabył prawo do skorygowania kwoty podatku na podstawie art. 89a ust. 1 u.p.t.u., jeżeli wpływ terminu wymaganego przez prawo do

uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności nastąpił po śmierci spadkodawcy. Zdaniem organu podatkowego spadkobierca nie może skorzystać z tzw. ulgi za złe długi przewidzianej tym przepisem, gdy w chwili śmierci jego ojca (który był podatnikiem) nie był spełniony warunek określony w art. 89a ust. 2 pkt 6 u.p.t.u. Sąd nie zgodził się z tą oceną. Po pierwsze, sformułował pogląd, że na tle problemu prawnego rozpatrywanego w sprawie nie miał znaczenia podział praw na majątkowe i niemajątkowe, ponieważ spadkobierca kontynuował działalność gospodarczą prowadzoną przez spadkodawcę, co oznacza, że przejmuje zarówno jego prawa majątkowe (art. 97 § 1 O.p.), jak i niemajątkowe (art. 97 § 2 O.p.). Co do sedna problemu sąd zaś wyraził pogląd, że sporne uprawnienie przysługuje spadkobiercy nawet wtedy, gdy dopiero po śmierci zmarłego podatnika upłynął wyznaczony termin pozwalający na stwierdzenie, że wierzytelność była nieściągalna, tj. że spełniony jest warunek skorzystania z ulgi w podatku od towarów i usług. Sąd stwierdził, że spadkobiercę należy traktować tak samo jak zmarłego podatnika²⁰³. Nasuwa się w związku z tym spostrzeżenie, że jakkolwiek można mieć wątpliwość co do tego, czy prawo do

²⁰³ Wspierając sąd stwierdził, że akceptacja stanowiska organu prowadziłaby do naruszenia zasady neutralności i proporcjonalności VAT, ponieważ mimo objęcia wierzyciela zakazem skorygowania podatku należnego, jego dłużnik miałby stosować się do wynikającego z art. 89b ust. 1 ustawy o VAT obowiązku skorygowania podatku naliczonego (por. wyrok NSA z 1 lipca 2014 r., I FSK 609/14). Sąd podkreślił, że prawo krajowe nie może być interpretowane w sposób prowadzący do naruszenia zasad neutralności, bez uprawnienia wynikającego z dyrektywy unijnej VAT. W Dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L Nr 347/1, dalej „Dyrektywa 2006/112/WE”) brak jest natomiast przyzwolenia na naruszenie tych zasad z uwagi na stosowanie tzw. ulgi na złe długi, poprzez pozbawienie podatnika prawa do odliczenia podatku, z tego względu, że nie zapłacił należności z wystawionej faktury, przy jednoczesnym uniemożliwieniu wierzycielowi prawa do pomniejszenia (korekty) podatku należnego z tej faktury.

skorzystania ze spornej ulgi zostało skonkretyzowane już za życia podatnika, tj. czy można stwierdzić, że już spadkodawca je nabył, co generalnie warunkuje możliwość przejścia uprawnień na spadkobiercę – to jednak Sąd dokonał wykładni korzystnej dla spadkobiercy, opowiadając się za tym, aby sytuacja spadkobiercy była maksymalnie zbliżona do sytuacji zmarłego podatnika. Można tu dostrzec argumenty nawiązujące do tzw. gospodarczej wykładni prawa. Widać tu echo podobnego myślenia, jakie widać w cywilistycznym przekonaniu o konieczności wejścia przez spadkobiercę w „sytuację prawną” spadkodawcy. Rozumowanie takie na gruncie prawa cywilnego pozwala na przykład dojść do wniosku, że dla potrzeb ustalenia spełnienia przesłanek do stwierdzenia zasiedzenia spadkobiercy zalicza się okres, kiedy spadkodawca spokojnie posiadał nieruchomości.

5.11. Obowiązki niemajątkowe – wybrane zagadnienia

O ile wiele kontrowersji dotyczy zakwalifikowania określonych praw jako majątkowe lub niemajątkowe, to stosunkowo rzadko przedmiotem kontrowersji jest kwestia, czy pewien obowiązek wynikający z przepisów prawa podatkowego ma charakter majątkowy, czy też nie. Co do zasady nie budzi wątpliwości to, że obowiązki o charakterze formalnym nie mają charakteru „majątkowego” w rozumieniu art. 97 § 1 O.p., a zatem nie przechodzą na spadkobierców, lecz wygasają wraz ze śmiercią tego, na kim ciążył taki obowiązek. Nie kwestionuje się tego, że spadkobiercy nie mają obowiązku składania deklaracji podatkowych za zmarłego – gdyż nie przejmują obowiązku zmarłego podatnika w tym względzie²⁰⁴. W systemie występowały rozwiązania, które wprost na spadkobierców nakładają tego rodzaju obowią-

²⁰⁴ Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Wrocław 2011, s. 523–524.

zek. Przykładowo, następcy prawni zmarłego podatnika zgodnie z art. 96 ust. 7 u.p.t.u. mieli obowiązek²⁰⁵ złożenia organowi podatkowemu zgłoszenia o zaprzestaniu działalności – jednak nie był to obowiązek przejmowany przez spadkobierców, lecz nakładany wprost na nich przez przepisy prawa.

Przykładowo, w jednej ze spraw przedmiotem sporu było to, czy obowiązek złożenia organowi podatkowemu informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych ma charakter majątkowy²⁰⁶. Na podstawie takiej informacji organ podatkowy wymierza podatek od nieruchomości²⁰⁷. W ocenie sądu obowiązek złożenia takiej informacji przez osoby fizyczne nie ma charakteru majątkowego w rozumieniu art. 97 § 1 O.p., ponieważ nie można jednoznacznie stwierdzić, że złożenie takiej informacji w bezpośredni sposób wpływa na interes ekonomiczny podatnika. Sąd zwrócił uwagę, że informacja o nieruchomościach nie ma wpływu na powstanie obowiązku podatkowego, ponieważ powstaje on z mocy prawa z początkiem każdego roku kalendarzowego. Złożenie tej informacji nie jest też *de facto* konieczne do powstania zobowiązania podatkowego, ponieważ decyzję w sprawie ustalenia wysokości podatku organ w razie potrzeby

²⁰⁵ Przepis w brzmieniu: „Zgłoszenia o zaprzestaniu działalności w wyniku śmierci podatnika dokonuje jego następca prawny” obowiązywał do 25 listopada 2018 r., obecnie zaś w przypadku śmierci podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z rejestru jako podatnika VAT.

²⁰⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 28 grudnia 2011 r., III SA/Po 530/11.

²⁰⁷ Podstawą prawną tego obowiązku jest z art. 6 ust. 6 u.O.p.o.l. ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. z 2019 r. poz. 1170), zgodnie z którym osoby fizyczne (z pewnymi zastrzeżeniami) są obowiązane składać właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub od dnia zaistnienia zdarzenia, o którym mowa w ust. 3.

może wydać i bez takiej informacji pochodzącej od właściciela. Wreszcie, właściciel nie ma obowiązku składania takiej informacji corocznie, jeśli nie zmieniają się dane wpływające na wysokość podatku (powierzchnia, sposób wykorzystania itp.). Konkludując, sąd stwierdził, że skoro informacja taka nie warunkuje powstania ani obowiązku podatkowego, ani zobowiązania podatkowego, to nie ma wpływu na istnienie stosunku prawnofinansowego pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. W rezultacie obowiązku złożenia takiej informacji nie można uznać za obowiązek majątkowy. Na spadkobierców podatnika nie przechodzi zatem obowiązek złożenia informacji, który to obowiązek ciążył na zmarłym właścicielu. Inna rzecz, że jeśli spadkobierca dziedziczy nieruchomość, to na niego samego przepisy nakładają obowiązek złożenia informacji celem umożliwienia organowi wymierzenia podatku od nieruchomości. Rzecz jednak w tym, że jest to obowiązek nowo powstający, będący obowiązkiem każdego kolejnego właściciela nieruchomości jako podatnika podatku od nieruchomości, a nie obowiązek przejęty („odziedziczony”) po zmarłym podatniku²⁰⁸.

5.12. Próba polemicznej reasumpcji poglądów

Poczynione wyżej spostrzeżenia odnosiły się przede wszystkim do kryteriów wyodrębnienia praw i obowiązków majątkowych, w mniejszym stopniu zaś do tych, które mają charakter niemajątkowy, ponieważ to zagadnienie nieporównanie rzadziej przykuwało uwagę w orzecznictwie i literaturze. Warto jednak

²⁰⁸ Praktyczna konsekwencja tego rozróżnienia jest istotna, ponieważ w sprawie rozpatrywanej przez sąd organy powoływały się na wskazany w art. 68 § 2 pkt 1 O.p. przypadek uzasadniający przedłużenie do 5 lat terminu do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w sytuacji, gdy deklaracja podatkowa nie została złożona w terminie.

odnotować, że za prawo niemajątkowe w orzecznictwie uznano przykładowo prawo do złożenia odwołania oraz prawo do korekty deklaracji podatkowej²⁰⁹, z czym jednak raczej trudno się zgodzić.

Adam Mariański już wiele lat temu dostrzegał trudności wiążące się z próbą zakwalifikowania praw do wniesienia odwołania, w kontekście zakresu przedmiotowego sukcesji spadkobierców. Wskazywał, że prawo do odwołania w większości wypadków ma charakter majątkowy, a należy tak uznać ze względu na to, że ma nieodłączny związek z prawami ekonomicznymi wynikającymi z przepisów prawa podatkowego. Uznawał jednak zarazem, że – wyjątkowo, w niektórych sytuacjach – prawo do złożenia odwołania może mieć charakter niemajątkowy²¹⁰.

Stefan Babiaryz twierdzi, że do obowiązków niemajątkowych niewątpliwie należy zaliczyć obowiązek złożenia deklaracji bądź zeznania podatkowego, a do uprawnień niemajątkowych – prawo do złożenia zeznania w terminie odroczonym przez organ podatkowy, a także uprawnienie do korekty takiego zeznania bądź deklaracji²¹¹.

Wydaje się jednak, że uprawnień o charakterze *stricte* procesowym (jak prawo do złożenia odwołania od decyzji podatkowej, która doręczona była spadkodawcy) czy też technicznym, instrumentalnym (jak prawo do złożenia korekty deklaracji) nie można uznać za samoistne „prawa”, do których odnosiłby się art. 97 § 1 lub 2 O.p. Są one bowiem konsekwencją przejścia na spadkobierców praw lub obowiązków na podstawie art. 97 § 1 lub 2 O.p.; jeśli postępowanie podatkowe dotyczy przejętych

²⁰⁹ Tak WSA w Gliwicach w wyroku z 30 sierpnia 2016 r., I SA/GI 643/16.

²¹⁰ A. Mariański, *Glosa do wyroku NSA z 7 czerwca 2000 r., III SA 1216/99*, op.cit., s. 26.

²¹¹ S. Babiaryz, *Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy w świetle wybranych orzeczeń sądów administracyjnych*, op.cit.

przez spadkobiercę praw lub obowiązków, to spadkobierca ma w tym postępowaniu status strony w świetle art. 133 § 1 O.p. Status strony przysługuje mu nie z tej racji, że został przejęty po spadkodawcy, lecz ma charakter samoistny, jest konsekwencją materialnoprawnego interesu spadkobiercy w rozstrzygnięciu sprawy²¹². Prawo do wnoszenia środków zaskarżenia jest samoistnym uprawnieniem spadkobiercy, nie zaś prawem przejętym po spadkodawcy²¹³.

Podobnie prawo do skorygowania deklaracji powinno być uznane za samoistne prawo spadkobiercy, będące konsekwencją przejęcia przez niego zobowiązania podatkowego lub prawa do nadpłaty. Wszystko to prowadzi do wniosku, że trudno w gruncie rzeczy wskazać uprawnienia, które mają charakter niemajątkowy, a przysługiwałyby spadkodawcy z mocy przepisów prawa podatkowego, a w dodatku jeszcze mogły być związane z prowadzoną przez spadkodawcę działalnością gospodarczą²¹⁴.

Trudno już jednak zgodzić się z tym, że uprawnienie podatnika do restrukturyzacji należności publicznoprawnych związanych z prowadzoną działalnością²¹⁵ jest uprawnieniem o charakterze niemajątkowym, a zatem może ono być przejęte przez spadkobiercę jedynie pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na własny rachunek²¹⁶. Prawo to było uwarunko-

²¹² *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, s. 545. Podobne stanowisko zaprezentował NSA w wyroku z 15 lutego 2005 r., FSK 1401/04, LEX nr 163816.

²¹³ *Ibidem*, s. 546, mimo że np. S. Babiarczyk uznaje je za prawo przechodzące na spadkobierców – *Następstwo prawne spadkobierców...*, op.cit., s. 117.

²¹⁴ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, s. 545.

²¹⁵ Na podstawie ustawy z 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców (Dz.U. Nr 155, poz. 1287 ze zm.).

²¹⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 2 marca 2007 r., III SA/Wa 3451/06, LEX nr 329015.

wane interesem ekonomicznym podatnika i dlatego przypisanie mu charakteru niemajątkowego jest wysoce kontrowersyjne.

6. PODSUMOWANIE

Przedmiotem niniejszego rozdziału był problem, jakie prawa i obowiązki podatnika, wynikające z przepisów prawa podatkowego, przechodzą na jego spadkobierców. Przeanalizowano zwłaszcza to, jak w praktyce rozumie się pojęcie „majątkowe prawo” i „majątkowy obowiązek”, gdyż co do zasady tylko majątkowe prawa i obowiązki przechodzą na spadkobierców podatnika bez żadnych dodatkowych warunków.

Nasuwa się spostrzeżenie, że w praktyce znacznie bardziej kontrowersyjne okazało się to, jakiego rodzaju prawa przechodzą na spadkobierców. Przechodzenie obowiązków nie wywoływało tylu sporów, na co wyraźnie wskazuje przegląd orzeczeń sądowych dotyczących tej problematyki.

Jeśli zaś chodzi o samo kryterium (tj. cechę „majątkowe”) to okazała się ona źródłem coraz to nowych kontrowersji. Wydaje się, że przyjęcie w ustawie podatkowej tej cechy jako kryterium decydującego o tym, czy dane prawo albo obowiązek przechodzi na spadkobiercę – nie było właściwe. W tym wypadku wzorzec wypracowany w prawie cywilnym i mający ugruntowaną tradycję w obszarze prawa prywatnego – nie całkiem przystaje do prawa podatkowego. Z drugiej jednak strony wydaje się, że ponad dwudziestoletni już okres obowiązywania tych regulacji doprowadził do rozstrzygnięcia problemów o zasadniczym znaczeniu. Użyte w ustawie sformułowanie, nie do końca jasne, zostało sprecyzowane w orzecznictwie. Jak się zarazem wydaje, przegląd rozstrzygnięć sądowych pozwala sformułować tezę, że spośród dwóch możliwych kierunków interpretacji (restrykcyjnego oraz szerokiego) – w przypadkach wątpliwych dominujące

jest to szerokie, które jako docelowy model przyjmuje koncepcję, że sytuacja podatkowa spadkobiercy ma być maksymalnie zbliżona do sytuacji zmarłego podatnika (tj. spadkodawcy).

Należy postawić pytanie, czy mimo niewątpliwej niedoskonałości dzisiejszych ustawowych rozwiązań odnoszących się do sukcesji podatkowej osób fizycznych należy dokonać zmiany kryteriów decydujących o tym, jakie prawa i obowiązki przechodzą na spadkobierców. Skoro cywilistyczny model (oparty na rozróżnieniu praw majątkowych i niemajątkowych) jest niedoskonały, to może istnieje potrzeba wypracowania innych kryteriów. Obecnie nadarzałaby się ku temu okazja, ponieważ w toku jest proces legislacyjny mający na celu zastąpienie dotychczasowej Ordynacji podatkowej – nowym aktem prawnym, regulującym ogólne prawo podatkowe, w tym m.in. zagadnienia następstwa prawnego w sferze podatkowej. Jest zatem wciąż szansa, aby po nowemu określić te zagadnienia.

Otóż mimo całej niedoskonałości dotychczasowych rozwiązań wydaje się, że obecnie odejście od kryterium opartego na rozróżnieniu praw i obowiązków majątkowych i niemajątkowych – nie jest już konieczne. Można stwierdzić, że ponad dwudziestoletni okres obowiązywania przepisów w dotychczasowym brzmieniu doprowadził do wypracowania w miarę stabilnego i klarownego rozumienia mglistych w swych kryteriach przepisów.

Okazało się też, że w praktyce najwięcej sporów budziło nie to, czy dane prawo ma charakter majątkowy, czy niemajątkowy, ale to, czy w danej sytuacji w ogóle można dostrzec „prawo”, które było wystarczająco skonkretyzowane za życia podatnika, i w związku z tym, czy nadaje się do tego, aby spadkobiercy mogli je przejąć. Mglistość ustawowych kryteriów (majątkowe/niemajątkowe) okazała się zatem w gruncie rzeczy stosunkowo mało istotnym utrudnieniem w stosowaniu przepisów – co może nawet być nieco zaskakujące.

GOSPODARCZE ASPEKTY SPADKOBRAANIA W PRAWIE PODATKOWYM. KWESTIA ALOKACJI KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW

1. WPROWADZENIE

W art. 97 i nast. Ordynacji podatkowej jako przedmiot sukcesji wymienione są majątkowe prawa i obowiązki (§ 1) oraz prawa o charakterze niemajątkowym związane z działalnością gospodarczą (§ 2), a nadto prawa i obowiązki wynikające z decyzji (§ 4). Ustawodawca w Ordynacji podatkowej w kontekście następstwa spadkobierców wyraźnie rozróżnia zatem prawa majątkowe i niemajątkowe, co jednoznacznie przywodzi na myśl jeden z podziałów praw podmiotowych w rozumieniu cywilnoprawnym – a mianowicie właśnie podział na prawa majątkowe i niemajątkowe. Warto zastanowić się nad tym, czy koncepcja prawa podmiotowego jest adekwatna, możliwa do recypowania w obszarze prawa podatkowego²¹⁵.

²¹⁵ Zob. E. Prejs, *Nadużycie prawa podmiotowego w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 10, s. 29–40. Autorka wskazuje, że wykonywanie prawa podmiotowego generalnie polega na realizacji przez podmiot stanów rzeczy lub zachowań zmierzających do uzyskania lub zabezpieczenia prawnie uznanych interesów tego podmiotu, ze względu na

Generalnie przez prawo podmiotowe należy rozumieć uprawnienie materialnoprawne podmiotu lub wiązkę takich uprawnień, do których ochrony prawo przyznaje określone środki prawne²¹⁶. Dla sytuacji podatkowoprawnej spadkobiercy w kontekście podatku dochodowego (od osób fizycznych lub prawnych, jako że spadkobiercą nie musi być osoba fizyczna) istotne jest pytanie o możliwość uwzględnienia przy ustalaniu dochodu kosztów uzyskania przychodu poniesionych przez spadkodawcę. Nie chodzi tu o ustalenie podstawy opodatkowania (dochodu) spadkodawcy, od którego spadkobierca miałby zapłacić podatek. Tutaj wątpliwość nie powstaje, gdy bowiem chodzi o rozliczenie podatku dochodowego spadkodawcy – wówczas uznając, że z chwilą śmierci następuje zamknięcie podatkowoprawnego stanu faktycznego, należy definitywnie ustalić przychód, koszty jego uzyskania, dochód i obliczyć zobowiązanie podatkowe. Podatkowoprawny stan faktyczny ze wszystkimi jego elementami jest przypisywany zmarłemu podatnikowi, a spadkobierca – ewentualnie – ponosi tylko odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe od dochodu uzyskanego przez spadkodawcę.

Znacznie bardziej skomplikowana sytuacja powstaje jednak w wielu wypadkach, gdy rozpatrywać samą już tylko sytuację spadkobiercy, to jest osiągnany przez niego dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Na pierwszy rzut oka mogłoby się wydawać, że problem nie może zaistnieć, gdyż

które obowiązujące normy prawne wyznaczyły dane prawo podmiotowe (s. 29). Autorka analizuje instytucję nadużycia prawa podmiotowego na gruncie prawa podatkowego Unii Europejskiej, odwołując się do kluczowych dla tego zagadnienia orzeczeń Trybunału, takich jak orzeczenie w sprawie Halifax. Niemniej jednak na uwagę zasługuje samo posługiwanie się pojęciem prawa podmiotowego.

²¹⁶ E. Prejs, *Nadużycie...*, op.cit., s. 29.

z chwilą śmierci podatnika jeden podatkowopravny stan faktyczny uległ zamknięciu (ten dotyczący spadkodawcy), a kolejny – dotyczący spadkobiercy – został otwarty. Potencjalnie trudno tu się dopatrywać – na pierwszy rzut oka – jakiegokolwiek ciągłości. Podatek dochodowy ma charakter osobisty, opodatkowaniu podlega wszak nie źródło przynoszące dochód, lecz dochody osiągnane przez konkretny podmiot. A jednak w praktyce problem tego rodzaju niejednokrotnie powstał i, co więcej, można wskazać takie obszary, w których pokrewne zagadnienia doczekały się w praktyce diametralnie różnych rozwiązań.

Najogólniej rzecz biorąc, w wypadku śmierci osoby fizycznej i spadkobrania po niej nie mamy do czynienia z jakąkolwiek ciągłością podmiotową. Nie jest to sytuacja, którą można byłoby porównać do przekształcenia (np. spółki), tj. zmiany formy prawnej podmiotu przy zachowaniu jego tożsamości. Nie jest to nawet sytuacja tożsama do tej, jaka powstaje w razie łączenia czy podziału podmiotów. Mimo że ustawodawca ustanowił sukcesję, tj. przejęcie praw i obowiązków pod tytułem ogólnym – to jednak najwyraźniej nie miało to być wstąpienie w całość sytuacji prawnej poprzednika, a tylko przejęcie jego obowiązków i uprawnień. Jednak, nieco zaskakująco, w pewnych kategoriach sytuacji dostrzeżono, że to za mało. Zauważono potrzebę wejścia w sytuację podatkowopravną poprzednika w pełniejszym zakresie, niż wynikałoby to z formuły „przejmowania praw i obowiązków”.

2. SUKCESJA JAKO ŹRÓDŁO KONTROWERSJI W ZAKRESIE AMORTYZACJI

Można w tym aspekcie rozpatrywać dwie sytuacje. Pierwsza to ta, gdy spadkobierca odziedziczył składniki majątku, które chce wykorzystywać je w działalności gospodarczej – od razu lub w przyszłości. Odziedziczone składniki majątku u spadkodawcy nie były związane z działalnością gospodarczą i nie podlegały amortyzacji.

Druga sytuacja to ta, gdy spadkobierca odziedziczył składniki majątku, które spadkodawca wykorzystywał w prowadzonej działalności gospodarczej i podlegały one u niego amortyzacji. Można tu wyróżnić dwa warianty: składnik majątku został już całkowicie zamortyzowany, lub też nie.

Jakkolwiek – intuicyjnie – mogłoby się wydawać, że wskazane wyżej sytuacje mogą rodzić odmienne skutki podatkowe, to w dzisiejszym stanie prawnym są oceniane jednakowo w świetle przepisów o podatkach dochodowych.

3. AMORTYZACJA ODZIEDZICZONYCH SKŁADNIKÓW MAJĄTKU – W POSZUKIWANIU OPTYMALNYCH ROZWIĄZAŃ

W ostatnich latach reżim prawny dotyczący dokonywania odpisów amortyzacyjnych od składników majątku nabytych w drodze spadku ulegał zmianom. Do końca 2017 r. spadkobiercy (również obdarowani) mogli dokonywać odpisów amortyzacyjnych zaliczanych w ciężar kosztów uzyskania przychodów od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze spadku (a także w drodze darowizny)²¹⁷.

²¹⁷ Zob. M. Pogoński, *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych (PIT, CIT)*, Warszawa 2018, s. 152.

Wynikało to z art. 23 ust. 1 pkt 45a) lit. a) u.p.d.o.f., który stanowił, że do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się „odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych: a) nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku lub darowizny, jeżeli [...]”. Jeśli zatem nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny – można było (z pewnymi zastrzeżeniami określonymi w tiret 1–3) zaliczać odpisy amortyzacyjne do kosztów uzyskania przychodu.

Zmieniła to nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, która weszła w życie 1 stycznia 2018 r. W dotychczasowym stanie prawnym tylko w niektórych sytuacjach do kosztów uzyskania przychodów nie można było zaliczać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, nabytych nieodpłatnie, przy czym generalnie ustawowe ograniczenia nie dotyczyły składników majątku nabytych w drodze spadku lub darowizny. Zasadą zatem była możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od składników majątku nabytych w drodze dziedziczenia, o ile spełniały one warunki pozwalające zaliczyć je do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

Z dniem 1 stycznia 2018 r. sytuacja ta uległa odwróceniu. Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 45a) lit. a) ustawy o p.d.f. w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą z 23 października 2017 r., obowiązującą od 1 stycznia 2018 r., nie uważano za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie, jeżeli nabycie to korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn²¹⁸. Zważywszy na

²¹⁸ Dotyczy to spadku, ale także zapisu, darowizny itd. Przy zasiedzeniu nie ma możliwości skorzystania ze zwolnienia (kwota wolna to nie zwolnienie). Warunkiem jest zgłoszenie nabycia w ciągu 6 miesięcy itd.

to, że spadkobiercami najczęściej są osoby zaliczone do najbliższej rodziny spadkodawcy (art. 4a u.p.s.d. tj. tzw. zerowa grupa podatkowa w podatku od spadków i darowizn) – od 1 stycznia 2018 r. regułą stał się brak możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów przez spadkobiercę odpisów amortyzacyjnych od majątku nabytego w drodze spadku.

Warto dodać, że omówiony wyżej zakaz zaliczania odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów dotyczył nie tylko tych składników majątku, które zostały nabyte po wejściu w życie nowych przepisów²¹⁹, ale objął także składniki majątku nabyte nieodpłatnie przed 1 stycznia 2018 r., nawet kilka lat wcześniej i nawet w sytuacji, kiedy zgodnie z poprzednio obowiązującymi przepisami były od nich dokonywane odpisy amortyzacyjne zaliczane do kosztów uzyskania przychodów²²⁰. Decydująca okazywała się data osiągania przychodu, od którego – ewentualnie – miałyby być dokonywane odpisy amortyzacyjne, a nie data nabycia środka trwałego (otwarcia spadku). Nawet jeśli podatnik dokonywał przed 1 stycznia 2018 r. odpisów amortyzacyjnych od nabytego już wcześniej w drodze spadku środka trwałego i odpisy te zaliczał do kosztów uzyskania przychodów – to z dniem 1 stycznia 2018 r. musiał tego zaprzestać w stosunku do przychodów uzyskanych, poczynwszy od tego dnia.

²¹⁹ Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. poz. 2175) przepis art. 23 ust. 1 pkt 45a) miał zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od 1 stycznia 2018 r.

²²⁰ W interpretacji indywidualnej z 9 kwietnia 2018 r., sygn. 0115-KDIT3.4011.36.2018.1.DB. Dyrektor KIS nie podzielił argumentacji podatnika powołującego się na konstytucyjną zasadę ochrony interesów w toku oraz ochrony praw nabytych. Organ wskazał na to, że w przepisach przejściowych nie przewidziano wyłączeń ze względu na datę nabycia składnika majątku.

Krytyka, jaką wywołały te niekorzystne dla podatników zmiany stany prawnego od 1 stycznia 2018 r., spowodowała częściowy odwrót od zakazu zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od nabytych nieodpłatnie środków trwałych²²¹. Złagodzenie objęło środki trwałe nabyte w drodze spadku²²². Obecnie zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 45a) u.p.d.o.f. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów „odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych: a) nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku, jeżeli [...]”. Zatem (z niewielkimi tylko zastrzeżeniami) można zaliczać do kosztów odpisy amortyzacyjne od środków trwałych nabytych w drodze spadku. Wskazany przepis został zmieniony przez art. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U.2018, poz. 1291).

²²¹ Dnia 7 listopada 2017 r. (a zatem jeszcze przed wejściem w życie ustawy nowelizującej z 23 października 2017 r.) Ministerstwo Rozwoju i Finansów wydało komunikat, z którego wynikało, iż nowelizacja przepisów Ustawy PIT w zakresie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od składników majątku nabytych nieodpłatnie, zostanie częściowo zmieniona ze skutkiem wstecznym, tj. w odniesieniu do dochodów osiąganych po 1 stycznia 2018 r. W ramach realizacji powyższej zapowiedzi została uchwalona ustawa z 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, która weszła w życie z dniem 19 lipca 2018 r. – z zapowiadaną mocą wsteczną w zakresie amortyzacji.

²²² Ustawodawca nie złagodził jednak swojego stanowiska w stosunku do środków trwałych nabytych w drodze darowizny.

Zmieniony art. 23 ust. 1 pkt 45a) pkt a) u.p.d.o.f. wszedł w życie 19 lipca 2018 r., jednak ma zastosowanie do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2018 r.²²³ Ustawodawca zatem – w stosunku do środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze spadku – z mocą wsteczną wycofał się z niekorzystnych zmian w przepisach dotyczących amortyzacji²²⁴.

Liberalizacja objęła jednak tylko środki trwałe i wartości niematerialne i prawne nabyte „w drodze spadku”, jak również nabyte w drodze darowizny – w tym ostatnim zakresie wprowadzono jednak nieco inne reguły niż w odniesieniu do składników majątku nabytych w drodze spadku²²⁵.

²²³ Tak wynika z przepisu przejściowego ustawy nowelizującej, tj. ustawy z 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz.U.2018.1291). Zgodnie z jej art. 4 pkt 1 przepis (między innymi) art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a ustawy zmienianej w art. 1 (tj. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r.

²²⁴ Nowelizacja Dz.U.2018.1291; art. 1 pkt 5.

²²⁵ Wiele wskazuje na to, że ustawodawca dostrzegł tu pole do nieakceptowalnej optymalizacji (nadużyć) i dlatego zamknął drogę do nich dość radykalnie. Wskazują na to m.in. wyroki sądów w sprawach, w których organy odmówiły wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, jak np. wyrok WSA w Rzeszowie z 11 września 2018 r., I SA/Rz 528/18 (LEX nr 2567288). Organ w tej sprawie uznał, że dokonanie darowizny majątkowego prawa autorskiego do trzech utworów słowno-graficznych w postaci znaków towarowych wykorzystywanych dotychczas w działalności gospodarczej męża do majątku osobistego żony, tj. wnioskodawczyni, następnie zaś ich udostępnienie mężowi na podstawie umowy licencyjnej, wskazuje na sztuczność konstrukcji. Organ ocenił, że działanie to miało na celu uzyskanie korzyści podatkowej przez małżonków poprzez zaniżenie kosztów uzyskania przychodów. Wskazał, że z jednej strony mąż Wnioskodawczyni uzyskała możliwość zaliczenia jako koszty uzyskania

przychodów opłat licencyjnych za używanie znaków, z drugiej zaś Wnioskodawczyni uzyskała możliwość wprowadzenia praw do znaków do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ustalenie wartości początkowej znaków według wartości rynkowej z dnia otrzymania darowizny na podstawie art. 22g ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. oraz zaliczenie dokonanych odpisów amortyzacyjnych w koszty uzyskania przychodu. Sąd podzielił stanowisko organów i oddalił skargę, uznając, że organ w niniejszej sprawie prawidłowo zdiagnozował takie elementy zdarzenia przyszłego, które dają asumpt do powzięcia przypuszczenia, o jakim mowa w art. 14b § 5b O.p. WSA przyznał rację organowi, że „sprzeczne z wolą ustawodawcy jest takie przenoszenie autorskich praw majątkowych do znaków z jednego podmiotu na rzecz innego podmiotu powiązanego w celu sztucznego wykreowania prawa do amortyzacji tych wartości niematerialnych i prawnych w pełni albo w znaczącej części już zamortyzowanych u jednego podmiotu i zaliczenia kosztów związanych z ich dalszym używaniem przez drugi powiązany podmiot (tu: opłata licencyjna) w poczet kosztów uzyskania przychodów. W ten sposób może nastąpić omińnięcie ograniczeń związanych z dokonywaniem odpisów amortyzacyjnych i wygenerowanie dodatkowych kosztów uzyskania przychodu u obydwu podmiotów”.

Z kolei wyrok WSA w Krakowie z 28 sierpnia 2018 r., I SA/Kr 721/18 (LEX nr 2596808) dotyczył sytuacji, w której Wnioskodawczyni zamierzała wnieść w drodze aportu do spółki komandytowej prawo ochronne, uzyskane wcześniej w drodze darowizny przez jej męża. Działanie takie prowadziłyby do uzyskania przez Wnioskodawczynię korzyści w postaci możliwości określenia wartości początkowej wnoszonego do spółki składnika majątkowego według wartości rynkowej z dnia nabycia darowizny, a następnie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych od uaktualnionej wartości początkowej praw majątkowych. Organ dopatrzył się tu cech sztuczności i zamiaru osiągnięcia nieuprawnionej korzyści podatkowej, które to stanowisko Sąd podzielił. Opisany jako zdarzenie przyszłe mechanizm działania prowadziłyby zdaniem Sądu do sytuacji, w której Wnioskodawczyni – otrzymawszy wzór użytkowy (prawo ochronne z nim związane) jako darowiznę, a następnie wnosząc ją w formie aportu do spółki, mogłaby zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne jako wspólnik tejże spółki na podstawie art. 22b ust. 1 pkt 6 p.d.o.f. Odliczeniu takiemu nie stałyby na przeszkodzie zakaz, wynikający *a contrario* z tego przepisu, przeszkody nie stanowiłaby także treść art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a p.d.o.f. W odniesieniu do opisanego zdarzenia przyszłego Sąd podzielił stanowisko organu interpretacyjnego, zgodnie z którym wykreowana sytuacja nosiłaby cechy sztuczności. Darowanie praw ochronnych,

Na mocy art. 1 ustawy nowelizującej z 15 czerwca 2018 r. w art. 23 u.p.d.o.f. dodano ustęp 9, zgodnie z którym przepisu ust. 1 pkt 45a) lit. a) nie stosuje się do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nabytych w drodze darowizny, jeżeli darczyńca dokonywał odpisów amortyzacyjnych od tych składników. W tym przypadku stosuje się odpowiednio przepisy art. 22g ust. 12 oraz art. 22h ust. 3 i nie stosuje się przepisu art. 22g ust. 15 u.p.d.o.f. Z treści art. 23 ust. 9 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od dnia 19 lipca 2018 r. wynika, że w przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze darowizny, od których darczyńca dokonywał odpisów amortyzacyjnych, nie stosuje się art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) u.p.d.o.f. Podatnik (obdarowany) może zatem zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od takich składników majątku. Zobowiązany jest do ustalenia wartości początkowej nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w wartości określonej w ewidencji darczyńcy, a także do kontynuacji metody amortyzacji przyjętej przez darczyńcę, z uwzględnieniem wartości odpisów dokonanych przed darowizną. Ustawodawca poprzestał na wskazaniu, iż nowe regulacje wynikające z nowelizacji z 15 czerwca 2018 r. wchodzą w życie z dniem 1 stycznia 2018 r.²²⁶, lecz nie uregulował wprost sytuacji podatników, którzy wprowadzili środki trwałe do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych

a następnie wniesienie ich jako aportu do spółki komandytowej byłoby działaniem optymalizacyjnym, ukierunkowanym na obejście ograniczeń, wynikających z art. 22b ust. 1 pkt 6 (*a contrario*) oraz z art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) u.p.d.o.f.

²²⁶ Na podstawie art. 4 pkt 1 powołanej ustawy zmieniającej z 15 czerwca 2018 r., przepis art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r.

w drodze darowizny przed dniem 1 stycznia 2018 r. W takiej sytuacji, ze względu na konstytucyjną zasadę ochrony praw nabytych, nowe rozwiązania nie znajdują zastosowania do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przyjętych do używania przed dniem 1 stycznia 2018 r. Składniki majątku przyjęte do używania przed tą datą podlegają amortyzacji na dotychczasowych zasadach, tj. obowiązujących przed dniem 1 stycznia 2018 r. Zatem odpisy amortyzacyjne od składników majątku otrzymanych przed 1 stycznia 2018 r. w drodze darowizny, która była zwolniona z podatku od spadków i darowizn, powinny być dokonywane i zaliczane do kosztów uzyskania przychodów na zasadach obowiązujących w dniu dokonania darowizny²²⁷. Warto nadmienić, że jeszcze przed uchwaleniem ustawy nowelizującej z 15 czerwca 2018 r. w prasie fachowej zgłoszono szereg wątpliwości co do planowanej nowelizacji w odniesieniu do odpisów amortyzacyjnych od składników majątku nabytych w drodze darowizny przed 1 stycznia 2018 r.²²⁸

²²⁷ Takie stanowisko zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej m.in. w interpretacji indywidualnej z 23 kwietnia 2019 r. nr 0115-KDIT3.4011.64.2019.2.MR; z 11 kwietnia 2019 r. nr 0113-KDIPT2-1.4011.64.2019.2.RK; z 1 marca 2019 r. nr 0113-KDIPT2-1.4011.46.2019.1.RK.

²²⁸ W szczególności postawiono pytania, czy obdarowani przed 1 stycznia 2018 r. powinni: 1) Skorygować wartość początkową od 2018 r. i zaliczać do kosztów uzyskania przychodu kwotę niezamortyzowaną w przeszłości przez darczyńcę; 2) Skorygować wartość początkową od 2018 r. i zaliczać do kosztów uzyskania przychodu kwotę niezamortyzowaną w przeszłości przed darczyńcą pomniejszoną jednak o amortyzację dokonaną od darowizny do końca 2017 r.; 3) Nie korygować wartości początkowej od 2018 r. i wciąż – mimo nowelizacji, jaka ma być uchwalona – nie zaliczać do kosztów uzyskania przychodu jakichkolwiek odpisów amortyzacyjnych; względnie 4). Nie korygować wartości początkowej od 2018 r. ale zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu odpisy amortyzacyjne, zob. <https://ksiegowosc.infor.pl/rachunkowosc/amortyzacja/780529,2,Amortyzacja-skladnikow-majatkowych-otrzymanych-w-spadku-lub-darowiznie.html>

4. MOŻLIWOŚĆ DOKONYWANIA ODPISÓW AMORTYZACYJNYCH OD SKŁADNIKÓW MAJĄTKU NABYTYCH W DRODZE ZAPISU WINDYKACYJNEGO

Opisywane wyżej perypetie legislacyjne odnosiły się do art. 23 ust. 1 pkt 45a) lit. a) u.p.d.o.f., zgodnie z którym (w obecnym brzmieniu) nie uważa się za koszty uzyskania przychodów „odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych: a) nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku, jeżeli [...]”. Pewne wątpliwości mogą powstać co do zakresu pojęcia „w drodze spadku”. Zachodzi pytanie, czy należy je rozumieć wąsko, czy też należy objąć nim również nabycie w drodze zapisu, w tym zapisu windykacyjnego, ewentualnie także polecenia testamentowego (ogólnie, czy należy rozumieć przez to pojęcie „wszelkie wypadki” nabycia *mortis causa*). Ponieważ stan prawny uległ zmianie stosunkowo niedawno, to do tego problemu nie odniosło się jeszcze orzecznictwo.

Warto jednak wskazać, że pod rządami poprzedniego stanu prawnego (tj. jeszcze sprzed zmiany dokonanej z dniem 1 stycznia 2018 r.), kiedy to przepis również – podobnie jak dzisiaj – wyłączał z restrykcji amortyzacyjnych środki trwałe nabyte „w drodze spadku”, orzecznictwo opowiedziało się za tym, żeby pojęcie to („w drodze spadku”) rozumieć wąsko. Wyłączeniem z restrykcji nie obejmowano zatem nabycia w drodze zapisu, ergo – restrykcje amortyzacyjne tego rodzaju nabycia w pełni dotyczyły. W wyroku z 30 kwietnia 2015 r., II FSK 776/13, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że użyte w art. 23 art. 1 pkt 45a) lit. a) u.p.d.o.f. określenie „środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze spadku” nie obejmowało ich nabycia tytułem zapisu windykacyjnego. Sąd oparł swoją argumentację na tym, że zapisobierca windykacyjny

nabywa przedmiot z chwilą otwarcia spadku, a zatem – przedmiot zapisu windykacyjnego nie wchodzi w skład spadku, dlatego niemożliwe jest jego nabycie „w drodze spadku”. Rozumowanie to warto przypomnieć, ponieważ skoro z dniem 19 lipca 2018 r. brzmienie analizowanego przepisu zaczęło być znów bardzo zbliżone do wersji sprzed tej daty – to należy się znów liczyć z kontrowersjami na tym tle. Powstaje bowiem pytanie, czy spadkobierca windykacyjny nabywający środki trwałe ma być w mniej korzystnej sytuacji, jeśli chodzi o możliwość zaliczania odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów niż ten, kto nabył środki trwałe jako spadkobierca (a nie zapisobierca).

Instytucja zapisu windykacyjnego została wprowadzona do polskiego prawa spadkowego z dniem 23 października 2011 r. Zgodnie z art. 981¹ § 1 i § 2 k.c. zapis windykacyjny polega na tym, że spadkodawca w testamencie rozporządza określonymi składnikami swojego majątku w taki sposób, aby z chwilą jego śmierci konkretny składnik majątku, bądź indywidualnie oznaczony zespół składników majątkowych (np. przedsiębiorstwo), nabyła osoba wskazana przez spadkodawcę. Zapis windykacyjny może być dokonany na rzecz osoby powołanej do spadku (spadkobiercy) lub też na rzecz innej osoby. Zapisobierca nabywa zapisany jej składnik majątkowy z chwilą otwarcia spadku, tj. wraz ze śmiercią spadkodawcy.

W praktyce na tle stanu prawnego obowiązującego do końca 2017 r. powstała wątpliwość, czy ten, kto nabył składniki majątku w drodze zapisu windykacyjnego i wykorzystuje je w prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej może odpisy amortyzacyjne z tytułu ich zużycia zaliczać do kosztów uzyskania przychodów na takich samych zasadach jak ten, kto nabył składniki majątkowe jako spadkobierca. Nie jest to pytanie odnoszące się do zakresu sukcesji kształtowanego w art. 97

Ordynacji podatkowej, lecz wątpliwość na tle regulacji szczegółowej odnoszącej się do kosztów uzyskania przychodów zawartej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Patrząc na ten problem szerzej, jest to jednak problem dotyczący tego, czy – i ewentualnie na ile – zapisobierca windykacyjny jest na gruncie prawa podatkowego traktowany tak jak spadkobierca. Postawienie tego pytania jest zasadne, mając na uwadze zwłaszcza to, że przedmiotem zapisu windykacyjnego często jest przedsiębiorstwo lub składniki majątku służące do wykonywania działalności gospodarczej. Stąd pytanie, czy zapisobierca windykacyjny może dokonywać odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów, ma dużą doniosłość praktyczną.

Należy przypomnieć, że do końca 2017 r. art. 23 ust. 1 pkt 45a) lit. a) u.p.d.o.f. stanowił, że do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się „odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych: a) nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku lub darowizny, jeżeli [...]”. Jeśli zatem nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny – można było zaliczać odpisy amortyzacyjne w ciężar kosztów uzyskania przychodu. Kluczowa zatem jest odpowiedź na pytanie, czy nabycie tytułem zapisu windykacyjnego można było uznać za nabycie „w drodze spadku” w rozumieniu cytowanego art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) u.p.d.o.f.

Organy podatkowe pod rządami poprzedniego stanu prawnego prezentowały stanowisko, że nabycie w drodze zapisu windykacyjnego nie może być utożsamione z nabyciem w drodze spadku²²⁹. Argumentowano, że składniki majątkowe, którymi

²²⁹ Interpretacja indywidualna z 16 maja 2012 r. nr IBPBI/1/415-153/12/AP.

rozporządzono poprzez ustanowienie zapisu windykacyjnego, z chwilą śmierci spadkodawcy nabywane są przez oznaczone osoby, tj. zapisobierców windykacyjnych, niezależnie od tego, czy osoby te są spadkobiercami. Zdaniem organów składniki majątku będące przedmiotem zapisu windykacyjnego zgodnie z literalnym brzmieniem art. 922 § 2 k.c. nie wchodzi w skład spadku, dlatego należy uznać, że nabycie przedmiotu zapisu windykacyjnego nie jest nabyciem „w drodze spadku”. Zdaniem organów zatem zapisobierca windykacyjny wykorzystujący przedmiot zapisu w prowadzonej działalności gospodarczej jako środek trwały powinien go wprowadzić do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ustalając wartość początkową zgodnie z art. 22 g ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., jednak nie ma podstaw do zaliczania odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od wartości początkowej takiego środka trwałego do kosztów uzyskania przychodów. Odpisy te, zdaniem organów, zgodnie z cyt. art. 23 ust. 1 pkt 45 a lit. a) u.p.d.o.f. nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodu, ponieważ są nabyte nieodpłatnie, w sposób inny niż w drodze spadku czy darowizny.

Sądy niekiedy przychyłały się do poglądu, że nabycie w drodze zapisu windykacyjnego jest w rozumieniu art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) u.p.d.o.f. nabyciem „w drodze spadku”. Takie stanowisko zaprezentowano przykładowo w wyroku WSA w Krakowie z dnia 7 listopada 2012 r., I SA/Kr 1461/12²³⁰ oraz w wyroku z dnia 15 września 2011 r., I SA/Kr 1078/11²³¹.

²³⁰ Uchylonym wyrokiem NSA z 30 kwietnia 2015 r. (II FSK 776/13).

²³¹ Sąd stwierdził: „W zakresie pojęcia »nabycie w drodze spadku« mieszczą się zatem te sytuacje, w których własność przechodzi na spadkobiercę w drodze dziedziczenia, w wyniku zdarzenia, jakim jest otwarcie spadku (śmierć spadkodawcy). W związku z tym wypada podzielić pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, wyrażony w wyroku z 15 grudnia 2010 r. (II FSK 1437/09), że w przypadku przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przez »nabycie w drodze spadku« rozumieć

Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił jednak tych poglądów. W wyroku z dnia 30 kwietnia 2015 r. (II FSK 776/13) stwierdził, że użyte w art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) u.p.d.o.f. określenie „środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze spadku” nie obejmuje nabycia tytułem zapisu windykacyjnego. Sąd stwierdził, że od dnia 23 października 2011 r., tj. od chwili wprowadzenia instytucji zapisu windykacyjnego do polskiego systemu prawnego, nie można przyjmować, że nabycie przedmiotu zapisu windykacyjnego przez zapisobiercę windykacyjnego jest nabyciem w drodze spadku²³².

Jako podstawowy argument sąd wskazał to, że przedmiot zapisu windykacyjnego nie wchodzi w skład spadku (art. 922 § 3 k.c.). Zapisobierca windykacyjny z chwilą otwarcia spadku staje się właścicielem przedmiotu zapisu, jest następcą prawnym spadkodawcy pod tytułem szczególnym. Skoro przy przyjętej w polskim prawie spadkowym konstrukcji przedmiot zapisu windykacyjnego nie wchodzi do spadku, a z chwilą śmierci testatora staje się własnością zapisobiorcy windykacyjnego²³³ – to zapisobierca nie może go nabyć w spadku. Argumentacja NSA sprowadza się do tego, że skoro przedmiot zapisu windykacyjnego nie wchodzi w skład spadku, to nie mógł być nabyty

należy nabycie w drodze dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu i polecenia testamentowego”.

²³² Jakkolwiek na gruncie innych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych NSA przyjmował, że przez pojęcie „nabycie w drodze spadku” należy rozumieć nabycie w drodze dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu, polecenia testamentowego, czyli opowiadał się za szerokim rozumieniem tego pojęcia, inaczej niż na gruncie przepisów dotyczących amortyzacji – tak m.in. wyrok NSA z 15 grudnia 2010 r., II FSK 1437/09.

²³³ Z uzasadnienia NSA (A. Niezbecka [w:] A. Kidyba (red.), *Komentarz do art. 922 K.c., 2011.11.15*, Lex/el. pkt 46.; T. Spyra, *Skutki prawne śmierci posiadacza rachunku bankowego*, „Monitor Prawa Bankowego” 2014, nr 12, s. 44; P. Księżak, *Podstawowe problemy zapisu windykacyjnego*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2011, nr 4, s. 1043–1091.

„w drodze spadku”, a takiego sformułowania użyto w art. 23 ust. 1 pkt 45a u.p.d.o.f. NSA nie dostrzegł podstaw do rozszerzenia tego pojęcia, w szczególności nie widzi podstaw do zastosowania analogii. NSA wskazał, że w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych kilkakrotnie użyto określenia „w drodze spadku” (art. 5a pkt 12, art. 22 ust. 1m, ust. 6d, art. 22g ust. 1 pkt 3, art. 22g ust. 15, art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a). NSA uznał, że na gruncie każdego z tych przepisów określenie to należy rozumieć jednolicie. Gdyby zaś przyjąć, że pojęcie to obejmuje także nabycie w drodze zapisu windykacyjnego – to nie zawsze takie rozszerzające rozumienie określenia „w spadku” byłoby dla podatników korzystne, natomiast w świetle utrwalonych poglądów piśmiennictwa i orzecznictwa analogia jako metoda wykładni przepisów podatkowego prawa materialnego jest dopuszczalna tylko na korzyść podatników.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30 kwietnia 2015 r., II FSK 776/13 wywiódł, że skoro przedmiot zapisu windykacyjnego, przy przyjętej w prawie spadkowym konstrukcji nie wchodzi do spadku, gdyż z chwilą śmierci testatora staje się własnością zapisobiercy windykacyjnego, to w rezultacie, zdaniem Sądu, na gruncie prawa cywilnego przedmiot zapisu windykacyjnego z chwilą otwarcia spadku do niego nie wchodzi – co oznacza, że zapisobierca nie może go nabyć w spadku, a zarazem nie można uznać, że jest to nabycie „w drodze spadku”. NSA zauważył zarazem, że w ustawie o podatku od spadków i darowizn ustawodawca uwzględnia zapis windykacyjny jako odrębny od spadku tytuł nabycia podlegający opodatkowaniu – jest tak od 23 października 2011 r.²³⁴ Ta konstatacja,

²³⁴ Na mocy art. 5 ust. 1, art. 9 ustawy o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2011 r. Nr 85, poz. 458) zapis windykacyjny pojawił się zarówno w treści art. 1 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., jak i w art. 3 pkt 2 tej ustawy.

zdaniem NSA, znajduje przełożenie na rozstrzygnięcie problemu odnoszącego się do zaliczania odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów i uznał, że użyte w art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) u.p.d.o.f. określenie „środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze spadku” nie obejmuje ich nabycia tytułem zapisu windykacyjnego, jako że z chwilą otwarcia spadku przedmiot zapisu windykacyjnego nie wchodzi w skład spadku.

Idąc tokiem rozumowania sądu, należy zauważyć, że ten argument nie mógłby już posłużyć za odmowę uznania nabycia w drodze zapisu zwykłego za nabycie „w drodze spadku”, ponieważ akurat przedmiot zapisu zwykłego w chwili otwarcia spadku wchodzi w skład spadku (a nie jest automatycznie nabywany przez zapisobiercę – tak jak w wypadku zapisu windykacyjnego).

Wydaje się, że istnieją poważne argumenty przemawiające za tym, że z zakazu zaliczania odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów powinny być wyłączone środki trwałe i wartości niematerialne nabyte *mortis causa*, a nie tylko w drodze spadkobrania w ścisłym tego słowa znaczeniu. Argumenty te dostrzegł WSA w Krakowie i przedstawił je w uzasadnieniu wyroku z 7 listopada 2012 r., I SA/Kr 1461/12²³⁵. Sąd zwrócił uwagę na to, że mający w tym wypadku kluczowe znaczenie art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) u.p.d.o.f. wszedł w życie 1 stycznia 2004 r. (wyrok dotyczył stanu prawnego obowiązującego przed 1 stycznia 2018 r., jednak przepis posługiwał się takim samym sformułowaniem jak obecnie, tj. „w drodze spadku”), a zatem przed wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego instytucji zapisu windykacyjnego, co miało miejsce 23 października 2011 r. Zdaniem Sądu w dacie ustalania brzmienia spornego przepisu ustawodawca nie mógł brać pod

²³⁵ Uchylonym przez omawiany wyżej wyrok NSA z 30 kwietnia 2015 r., II FSK 776/13.

uwagę zapisu windykacyjnego jako sposobu nieopłatnego nabycia składników majątku, nie sposób zatem stwierdzić, aby tego rodzaju nabycie włączył ani też aby je wyłączył z kategorii „nabycia w spadku”. Dzisiaj (tj. w roku 2019) ten argument już jednak odpada, ponieważ zarówno dokonując nowelizacji z 23 października 2017 r., jak i tej z 15 czerwca 2018 r. ustawodawca miał już świadomość istnienia zapisu windykacyjnego w polskim porządku prawnym.

Wracając do wyroku WSA w Krakowie z 2012 r., zdaniem sądu co prawda rację mają organy, że skoro własność przedmiotu zapisu windykacyjnego przechodzi na zapisobiercę z chwilą śmierci spadkodawcy, to tym samym składnik taki nie należy do spadku w rozumieniu art. 922 §2 k.c. Jednakże zdaniem sądu w tym przypadku niekoniecznie należało odwoływać się do pojęcia „spadku” w ścisłym rozumieniu tego słowa, wynikającym z kodeksu cywilnego. Zdaniem Sądu, bardziej zasadne byłoby odwołanie się do słownikowej definicji „spadku”, która jest bliższa potocznemu rozumieniu spadkobrania jako nabycia przedmiotów majątkowych należących do zmarłego po jego śmierci. W ocenie WSA potraktowanie nabycia w drodze zapisu windykacyjnego jako „nabycia w drodze spadku” w rozumieniu art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) u.p.d.o.f. nie jest sprzeczne z celem regulacji. Ustawodawca zdaniem sądu pragnął bowiem wyeliminować podwójne korzyści podatników, tj. brak podlegania opodatkowaniu z tytułu nieodpłatnego otrzymania środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a zarazem możliwość zaliczenia odpisów amortyzacyjnych od tych składników majątku do kosztów uzyskania przychodu. Sąd uznał, że z regulacji tej wyłączono nabycie „w drodze spadku lub darowizny” (tak było w ówczesnym stanie prawnym), gdyż jest ono opodatkowane podatkiem od spadków i darowizn. Skoro sytuacja zapisobiercy windykacyjnego (w kontekście podlegania opodatkowaniu

podatkiem od spadków i darowizn) jest analogiczna do sytuacji spadkobiercy, to kierując się prokonstytucyjną wykładnią odwołującą się do zasady równości (art. 32 Konstytucji RP), należało dać pierwszeństwo interpretacji opartej na słownikowym rozumieniu „nabycia w drodze spadku” i wykładni celowościowej wynikającej z badania procesu legislacyjnego dotyczącego art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) u.p.d.o.f. W przeciwnym razie dochodziłoby do pokrzywdzenia zapisobiercy windykacyjnego względem spadkobierców lub obdarowanych, co nie byłoby uzasadnione celem art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) u.p.d.o.f.

Sąd zwrócił uwagę na to, że ustawodawca wprowadzając do prawa cywilnego instytucję zapisu windykacyjnego, nie skorelował nowych rozwiązań cywilnoprawnych z rozwiązaniami obowiązującymi w innych dziedzinach prawa. Brak staranności prawodawcy przy wkomponowaniu nowych przepisów w istniejący system prawa, zdaniem sądu, nie powinien niekorzystnie oddziaływać na prawa podatników, co w odniesieniu do analizowanego problemu z zakresu kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym sprowadzałoby się do stosowania dotychczasowych przepisów w sposób sprzeczny z pierwotnymi intencjami wprowadzania ich w życie.

Warto zauważyć, że spośród wszystkich przytoczonych przez WSA argumentów tylko jeden (oceniając z dzisiejszej perspektywy roku 2019) uległ dezaktualizacji – a mianowicie ten, że kształtując brzmienie art. 23 ust. 1 pkt 45a) lit a), ustawodawca „nie miał świadomości” istnienia w polskim systemie prawa zapisu windykacyjnego. Otóż obecne brzmienie tego przepisu zostało ukształtowane w roku 2018, kiedy to ustawodawca niewątpliwie już taką świadomość miał, skoro zapis windykacyjny istnieje w systemie polskiego prawa od 23 października 2011 r. Jednakże już argument natury celowościowej, dotyczący wyeliminowania podwójnych korzyści, oraz argument nawiązujący

do konstytucyjnej zasady równości (art. 32 Konstytucji RP) oparty na podobieństwie²³⁶ sytuacji prawnej spadkobiercy i zapisobiercy windykacyjnego każą ponownie postawić pytanie o to, czy wąskie rozumienie pojęcia „nabycia w drodze spadku” z art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) u.p.d.o.f. nie prowadzi do nieuzasadnionego pokrzywdzenia zapisobiercy windykacyjnego względem spadkobierców lub obdarowanych, co nie jest uzasadnione celem art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) u.p.d.o.f.

Zapis windykacyjny niejednokrotnie był przecież rekomendowany jako dogodna forma przeniesienia własności przedsiębiorstwa na jedną, wskazaną w testamencie, osobę²³⁷. Tymczasem, jeśli w odniesieniu do zasad amortyzacji ustawowe zasady odnoszące się do zapisu windykacyjnego mają w istocie być odmienne niż te obowiązujące w odniesieniu do składników majątku nabytych w drodze spadkobrania – to zapis windykacyjny zdaje się wysoce niedogodną formą przekazania przedsiębiorstwa (lub choćby poszczególnych jego składników) następcy.

Podobne wątpliwości, które pojawiają się w odniesieniu do zapisu windykacyjnego, można także odnieść do innych przypadków nabycia składnika majątku *mortis causa* (zapis zwykły, polecenie testamentowe) – tyle tylko, że w praktyce ten rodzaj nabycia środka trwałego czy wartości niematerialnych i prawnych zdarza się bez porównania rzadziej niż zapis windykacyjny.

²³⁶ Warto przypomnieć, że zapisobierca windykacyjny zgodnie z Kodeksem cywilnym odpowiada za długi spadkowe – do chwili działy spadku solidarnie wraz ze spadkobiercami, a od działy spadku spadkobiercy i osoby, na których rzecz zostały uczynione zapisy windykacyjne, ponoszą odpowiedzialność za długi spadkowe proporcjonalnie do wartości otrzymanych przez nich przysporzeń.

²³⁷ Zob. przykładowo <https://www.gazetaprawna.pl/amp/830024,zapis-windykacyjny-recepta-na-sukcesje-po-mysli-przedsiębiorcy.html> (dostęp 24 maja 2019 r.).

5. INNE PROBLEMY Z ZAKRESU AMORTYZACJI SKŁADNIKÓW MAJĄTKU NABYTYCH PRZEZ SPADKOBIERCĘ

Interesujące problemy praktyczne z tego zakresu niesie ze sobą również sytuacja, gdy spadkobierca nabywa własność składników majątku podlegających amortyzacji częściowo w drodze spadkobrania, a częściowo – na skutek działu spadku, to jest gdy nieodpłatnie nabywa własność przedmiotów wchodzących w skład spadku ponad swój udział spadkowy. Tego rodzaju problem był przedmiotem rozstrzygnięć sądowych na skutek skargi wniesionej na interpretację indywidualną wydaną na tle następującego stanu faktycznego: małżonek wnioskodawczyni był podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą, zmarł 30 października 2010 r., spadkobiercami była wnioskodawczyni i dwoje dorosłych dzieci. Wnioskodawczyni zdecydowała się kontynuować działalność prowadzoną wcześniej przez zmarłego męża, przy czym przejęła też wszystkie środki trwałe. Spadkobiercy otrzymali 4 listopada 2010 r. poświadczenie dziedziczenia w $\frac{1}{3}$ części spadku, przy czym dwoje dorosłych dzieci (pozostali spadkobiercy) zrzekło się nieodpłatnie na korzyść wnioskodawczyni części spadku związanego z działalnością gospodarczą – została zawarta umowa częściowego działu spadku. Wnioskodawczyni była zdania, że wartość początkową środków trwałych dla potrzeb dokonywania przez nią odpisów amortyzacyjnych należy ustalić według cen z dnia nabycia, a amortyzację należy naliczać od listopada 2010 r. w pełnej wysokości, gdyż środki trwałe służą osiągnięciu przychodu i zapewnieniu ciągłości produkcji. Organ uznał jednak, że należy odróżnić nabycie środków trwałych w drodze dziedziczenia od nabycia na skutek działu spadku. Uznał, że w tej części, w jakiej nieodpłatne nabycie środków trwałych nastąpiło na mocy działu spadku – odpisy amortyzacyjne od środków trwałych nie

stanowią kosztów uzyskania przychodów²³⁸. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z 15 września 2011 r. I SA/Kr 1078/11 – podobnie jak organ – nie podzielił poglądu wnioskodawczyni, że zwrot „w drodze spadku” obejmuje także nabycie na skutek działu spadku. Oddalając skargę, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie wskazał, że dla rozstrzygnięcia sprawy konieczne jest wyjaśnienie zakresu pojęcia „w drodze spadku”, użytego przez ustawodawcę w art. 22g ust. 1 pkt 3 i ust. 15 u.p.d.o.f. Wbrew twierdzeniom skarżącej Sąd uznał, że przez pojęcie nabycia w drodze spadku nie można rozumieć sytuacji, kiedy własność środków trwałych nabywana jest w wyniku umowy czy orzeczenia sądu w przedmiocie działu spadku. Sąd, powołując się na stanowisko wyrażone wcześniej w orzecznictwie, uznał, że w przypadku przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przez „nabycie w drodze spadku” należy rozumieć nabycie w drodze dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu i polecenia testamentowego (a zatem opowiedział się za szerokim rozumieniem pojęcia „w drodze spadku”), jednak stwierdził, że w zakresie tego pojęcia nie mieści się nabycie przez jednego ze spadkobierców ponad „oddziedziczony” udział w wyniku późniejszego działu spadku. Dział spadku ma charakter następczy w stosunku do nabycia spadku. Poza tym w wypadku, kiedy spadkobierca w wyniku działu spadku nabywa prawa ponad udział przez siebie odziedziczony, dochodzi do powtórnego przejścia tych samych praw, które już wcześniej – w drodze spadku – przeszły na innego spadkobiercę. Dział spadku – jak wskazał WSA – jest zniesieniem współwłasności powstałej na skutek spadkobrania. Nie może jednak

²³⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 marca 2011 r., nr IBPBI/1/415-1228/10/AB w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

być utożsamiany z nabyciem rzeczy i praw majątkowych w drodze spadku następującym z mocy prawa w dacie śmierci spadkodawcy.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalając skargę kasacyjną wyrokiem z dnia 28 listopada 2013 r., II FSK 2983/11, również stwierdził, że umowę o dział spadku należy zaliczyć do innych niż spadek lub darowizna sposobów nabycia środków trwałych, o których stanowi art. 22g ust. 15 u.p.d.o.f. nie reguluje skutków nabycia przedsiębiorstwa w drodze działu spadku na mocy umowy lub orzeczenia sądu. NSA podkreślił, że przepisy prawa podatkowego rozróżniają nabycie praw w drodze spadku oraz nabycie praw w drodze działu spadku, przypisując im różne skutki podatkowe. W rezultacie, zdaniem NSA, gdy nabycie środków trwałych następuje pod tytułem darmym, lecz w innej formie niż spadek – środki trwałe należy uwzględnić w ewidencji w momencie, w którym nastąpiło nabycie środków trwałych w dany sposób. Sąd nie znalazł podstaw do tego, aby nieodpłatne nabycie rzeczy i praw majątkowych w wyniku umowy o dział spadku traktować w taki sam sposób (z punktu widzenia zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych), jak nabycie w drodze dziedziczenia.

W tym kontekście należy zauważyć, że również w obecnym stanie prawnym stanowisko Sądu zachowuje swoją aktualność co do rozróżnienia tytułów prawnych nabycia własności – na skutek samego dziedziczenia oraz na skutek działu spadku. Również w obecnym stanie prawnym ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie reguluje jednoznacznie (w sferze amortyzacji) skutków nabycia składnika majątkowego, w całości lub w części, na skutek działu spadku, kiedy to jeden ze spadkobierców nabywa prawa ponad swój udział w spadku. Nałożenie, a następnie złagodzenie restrykcji co do warunków amortyzacji (2017–2018 r.) w ogóle nie dotyczy takiego problemu, jaki

wyżej zarysowano, ponieważ ani w dawnym, ani w obecnym stanie prawnym ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do amortyzacji nie wskazuje wprost na ten tytuł prawny nabycia, jakim jest dział spadku. Ustawodawca podatkowy wydaje się nie dostrzegać, że tego rodzaju odrębny tytuł nabycia własności występuje.

Zasadne jest pytanie, czy odmiennie – gorsze z punktu widzenia nabywcy – traktowanie tego tytułu nabycia składnika majątku nie ma charakteru dyskryminującego. Należy się zgodzić z wypowiedzianym w zacytowanych wyrokach poglądem, że nabycie na skutek działu spadku ma charakter wtórny, następczy w stosunku do dziedziczenia. Powstaje jednak pytanie, jakie racje przemawiają za tym, aby ten rodzaj nabycia traktować odmiennie niż nabycie w drodze spadku, lub choćby darowizny – w sytuacji gdy nabycie na skutek nieodpłatnego działu spadku w istocie bardzo przypomina darowiznę. W tym wypadku, jak się wydaje, odpada obawa nadużycia, optymalizacji nakierowanej na osiągnięcie nieuzasadnionej korzyści podatkowej poprzez sztuczne ukształtowanie treści czynności prawnych – bo doprawdy trudno sobie wyobrazić optymalizację zaplanowaną z kluczowym elementem w postaci śmierci podatnika. Odmiennie traktowanie nabycia składnika majątku w drodze działu spadku (dla potrzeb uznawania odpisów amortyzacyjnych za koszt uzyskania przychodu) prowadzi do zakłóceń w sferze sukcesji przedsiębiorstw rodzinnych, bo to zwłaszcza w takich przypadkach ujawni się problem amortyzowania składnika majątku nabytego w rezultacie działu spadku. Powstaje kolejne pytanie, czy problem ten może i powinno samodzielnie rozstrzygnąć orzecznictwo, czy też jest tu pole do koniecznej interwencji ustawodawcy.

6. MOŻLIWOŚĆ UWZGLĘDNIENIA PRZEZ SPADKOBIERCĘ KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW PONIESIONYCH PRZEZ SPADKODAWCĘ

Podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem osobistym, przedmiotem opodatkowania jest dochód osiągnięty przez konkretnego podatnika. Pytanie o możliwość ustalenia dochodu z uwzględnieniem kosztów poniesionych przez inną osobę (spadkodawcę) wydaje się – z natury rzeczy – proste i zasługujące na jednoznacznie negatywną odpowiedź. W praktyce problem ten niejednokrotnie się jednak pojawił i w niektórych kategoriach sytuacji został rozstrzygnięty pozytywnie, tj. uznano, że spadkobierca ma prawo do odliczenia kosztów uzyskania przychodu poniesionych przez spadkodawcę. W końcu doszło do zmian legislacyjnych, które – w wąsko zakreślonych obszarach – taką możliwość obecnie wyraźnie przewidują (od 1 stycznia 2014 r.). W tych obszarach dostrzeżono, że niektóre operacje gospodarcze, przynoszące – jako ostateczny rezultat – dochód podlegający opodatkowaniu, należy postrzegać jako pewną całość nawet w takiej specyficznej sytuacji, gdy osoba fizyczna zapoczątkowująca operację zmarła, a operacja została sfinalizowana przez spadkobiercę.

Bardzo interesującym przykładem ewolucji poglądów w tym zakresie jest problem opodatkowania dochodu ze zbycia odziedziczonych akcji lub innych papierów wartościowych. Zarysowując istotę problemu, należy wskazać, że podatnik zbywający akcje lub inne papiery wartościowe co do zasady ma prawo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki poniesione na ich nabycie. Problem powstał zaś w sytuacji, gdy podatnik zbywający akcje nabył je w drodze spadku, a zatem – nieodpłatnie. Powstał w tej sytuacji problem, czy należy uznać, że podatnik zbywający akcje nie poniósł kosztów uzyskania przychodów

– co *de facto* oznaczałoby, że cały (lub prawie cały) jego przychód jest dochodem, czy też podatnik zbywający akcje nabyte w spadku może odliczyć koszty nabycia poniesione przez spadkodawcę.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. źródłami przychodów są kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit. a)–c). Za przychody z kapitałów pieniężnych, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a) u.p.d.o.f., uważa się należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, przychody z odpłatnego zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną oraz papierów wartościowych. Z kolei art. 30b ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi, że od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych, i z realizacji praw z nich wynikających oraz z odpłatnego zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną oraz z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółkach mających osobowość prawną albo wkładów w spółdzielniach w zamian za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, podatek dochodowy wynosi 19% uzyskanego dochodu. Podatnik uzyskujący dochód (lub ponoszący stratę) z kapitałów opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30b u.p.d.o.f. powinien w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym złożyć zeznanie podatkowe (art. 45 ust. 1a pkt 1 u.p.d.o.f.) i wpłacić należny podatek wynikający z zeznania (art. 45 ust. 4 pkt 2 u.p.d.o.f.).

Zgodnie z art. 30b ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. dochodem z tytułu odpłatnego zbycia papierów wartościowych jest różnica między przychodami z tego zbycia a kosztami uzyskania przychodów, określonymi na podstawie art. 22 ust. 1f lub ust. 1g, lub art. 23 ust. 1 pkt 38, z zastrzeżeniem art. 24 ust. 13 i 14, osiągnięta w roku podatkowym. W szczególności zgodnie z art. 23 ust. 1

pkt 38 u.p.d.o.f. do kosztów uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia można zaliczyć 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.

Od 1 stycznia 2014 r. znowelizowany przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyraźnie przewiduje, że w przypadku odpłatnego zbycia udziałów w spółce kapitałowej oraz papierów wartościowych, nabytych przez podatnika w drodze spadku, kosztami uzyskania przychodu są także wydatki poniesione przez spadkodawcę (art. 22 ust. 1m u.p.d.o.f.). Jednak do końca 2013 r. przepisu takiego nie było. Istniały w tej sytuacji daleko idące – a bardzo istotne dla praktyki – kontrowersje, czy pomniejszenia przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia akcji, innych papierów wartościowych, jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych itd., o wydatki poniesione na ich nabycie – może dokonać wyłącznie ten podatnik, który sam je poniósł, czy też podatnik może odliczyć także wydatki poniesione na nabycie przez spadkodawcę, jeśli – przykładowo – akcje, nabył w drodze spadku.

Przez wiele lat utrwalone było przekonanie, że nie można odliczyć kosztów nabycia poniesionych przez spadkodawcę. Taka też była praktyka. Stanowisko takie potwierdzono m.in. w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 lutego 2009 r., II FSK 1623/07, II FSK 1624/07, II FSK 1625/07; z dnia 29 listopada 2012 r., II FSK 737/11; z dnia 2 października 2013 r., II FSK 2834/11, a także w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 18 kwietnia 2012 r., I SA/Po 265/11; z dnia 23 maja 2013 r., I SA/Po 175/13 oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 lutego 2013 r., III SA/Wa 2200/12, z dnia 5 marca 2013 r.,

III SA/Wa 2334/12. Pogląd o niedopuszczalności odliczenia przez spadkobiercę kosztów poniesionych przez spadkodawcę wynikał z przyjęcia stanowiska, że nabycie jednostek uczestnictwa w funduszu kapitałowym oraz ich zbycie to dwa różne, nietożsame ze sobą stany faktyczne – z czym trudno się nie zgodzić. Na tej podstawie argumentowano dalej, że nabywając jednostki uczestnictwa, podatnik (w tym wypadku spadkodawca) ponosi wydatki na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych, które jednak zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. stają się kosztem uzyskania przychodu tylko w przypadku ich odpłatnego zbycia. Nabywając jednostki uczestnictwa, podatnik nie nabywa zatem prawa do odliczenia kosztów uzyskania przychodu, które to prawo mogłoby przejść na spadkobiercę na podstawie art. 97 O.p. To, czy wydatki na nabycie staną się kosztem uzyskania przychodu, zależy od tego, czy w przyszłości nastąpi ich zbycie. W tym sensie uprawnienie wynikające ze wskazanego przepisu (tj. prawo do odliczenia kosztów nabycia jako kosztów uzyskania przychodu) ma charakter warunkowy, zależny od zdarzenia przyszłego i niepewnego. W świetle tego poglądu nabywając tytuły i jednostki, o których mowa w art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f., podatnik nie uzyskuje prawa odliczenia poniesionych z tego tytułu wydatków, ponieważ w dacie nabycia nie uzyskuje przychodu, dla którego wydatki takie mogłyby stanowić koszt uzyskania przychodu. Prawo do odliczenia tych wydatków jako kosztów uzyskania przychodów powstaje nie w momencie ich nabywania, lecz w dacie odpłatnego zbycia tytułów lub jednostek uczestnictwa, a powstaje z tytułu zbycia, nie zaś z tytułu uprzedniego nabycia. Prawa do uwzględnienia kosztu nie rodzi nabycie, ale dopiero zbycie. W konsekwencji, zgodnie z tym poglądem, następcy prawni zmarłego podatnika nie mogą więc, na podstawie art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej, wejść w prawa, których

spadkodawca w dacie nabycia jednostek czy tytułów uczestnictwa nie nabył. Uprawnienie takie nie powstało w chwili nabycia przedmiotowych jednostek uczestnictwa ani też nie istniało w chwili otwarcia spadku. Skoro prawo takie nie istniało – to spadkobierca nie mógł go przejąć na podstawie art. 97 O.p. W rezultacie przyjmowano, że spadkobierca zbywając jednostki uczestnictwa, nie ma prawa do uwzględnienia kosztów ich nabycia przez spadkodawcę, a to dlatego, że skoro spadkodawca nie nabył prawa do odliczenia kosztów, to prawo takie nie mogło przejść na spadkobiercę.

Z czasem jednak odmienny pogląd zaczął sobie torować drogę w orzecznictwie. Naczelny Sąd Administracyjny dostrzegł²³⁹, że powyżej omówione stanowisko o niedopuszczalności odliczenia przez spadkobiercę wydatków na nabycie jednostek uczestnictwa poniesionych przez spadkodawcę prowadzi do dyskryminacyjnego traktowania spadkobierców. Sąd uznał, że prawo do pomniejszenia przychodu o koszty, które poniósł spadkodawca, nabywając jednostki uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, jest prawem majątkowym, które podlega przejęciu przez spadkobierców na podstawie art. 97 O.p. Uznano, że dla bytu prawa majątkowego nie jest konieczna jego konkretyzacja rozumiana w ten sposób, że jeszcze za życia spadkodawcy musi zaistnieć zdarzenie skutkujące możliwością skorzystania z tego prawa.

Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę na to, że problem odliczenia przez spadkobiercę kosztu zakupu jednostek uczestnictwa poniesionych przez spadkodawcę jest analogiczny do problemu, który wcześniej zaistniał na gruncie wykładni art. 5a pkt 12 u.p.d.o.f. w odniesieniu do opodatkowania przychodu z dyskonta obligacji skarbowych w latach 2004–2006, tj. do czasu wejścia w życie ustawy z 16 listopada 2006 r.

²³⁹ NSA w dwóch wyrokach z 11 października 2013 r. w sprawach o II FSK 2824/11 i II FSK 941/12.

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1588). Sąd zauważył, że z art. 5a pkt 12 u.p.d.o.f. nie wynikało, kto jest podmiotem uzyskującym różnicę między kwotą uzyskaną z wykupu papieru wartościowego przez emitenta a ceną zakupu papieru wartościowego na rynku pierwotnym lub wtórnym. Przepis definiował jedynie pojęcie dyskonta, bez aspektu podmiotowego. Skoro dyskonto miało stanowić różnicę między kwotą uzyskaną z wykupu papieru wartościowego przez emitenta a ceną zakupu tego papieru na rynku pierwotnym lub wtórnym, to przyjęto, że nie ma znaczenia, czy ten, kto przedstawiał obligacje do wykupu, nabył je sam, czy też nabył je jego poprzednik prawny: koszty nabycia tak czy inaczej powinny podlegać odliczeniu, aby ustalić dyskonto. Sąd na gruncie tamtej regulacji doszedł do przekonania, że nie ma znaczenia to, że koszty zakupu papieru wartościowego zapłacił poprzednik prawny spadkobiercy. Za kluczowe uznano to, aby opodatkowaniu podlegało dyskonto, a nie cały przychód z wykupu obligacji.

Rozumując na podobnej zasadzie NSA w dwóch wyrokach z 11 października 2013 r., II FSK 2824/11 i II FSK 941/12, uznał, że także w stanie prawnym obowiązującym do końca 2013 r. wydatki na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych poniesione przez spadkodawcę mogły zostać odliczone przez spadkobiercę od przychodu ze zbycia (odkupienia) tych jednostek, a podstawę prawną stanowił art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f.²⁴⁰

²⁴⁰ Zob. E. Prejs, *Prawo podatnika do pomniejszenia przychodu z tytułu zbycia papierów wartościowych o koszty jego uzyskania poniesione przez spadkodawcę. Glosa do wyroku NSA z dnia 11 października 2013 r., II FSK 2824/11*, „Glosa” 2014, nr 4, s. 114–120.

Problem ten przestał istnieć z dniem 1 stycznia 2014 r., gdy znowelizowana ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wyraźnie przyznała spadkobiercom możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania niektórych przychodów z kapitałów pieniężnych, o których mowa w art. 17 u.p.d.o.f., także wydatków poniesionych przez spadkodawcę. Na podstawie art. 2 pkt 8 lit. a) ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym²⁴¹ w art. 22 dodano ust. 1m, zgodnie z którym w przypadku odpłatnego zbycia udziałów w spółce kapitałowej oraz papierów wartościowych, wykupu przez emitenta papierów wartościowych albo odkupienia (umorzenia) tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, a także zwrotu wkładów albo udziałów w spółdzielni, nabytych przez podatnika w drodze spadku, kosztami uzyskania przychodu są wydatki poniesione przez spadkodawcę w celu objęcia lub nabycia tych udziałów w spółce kapitałowej oraz papierów wartościowych, udziałów albo wkładów w spółdzielni, a także na nabycie tych tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych. Zatem od 1 stycznia 2014 r.²⁴², przy niezmienionym brzmieniu art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f., ustawa wyraźnie stanowiła już o prawie spadkobiercy do odliczenia przez spadkobiercę wydatków poniesionych przez spadkodawcę.

Dla porządku należy odnotować, że następnie, z dniem 1 stycznia 2018 r., art. 22 ust. 1m u.p.d.o.f. uzyskał nowe

²⁴¹ Dz.U. poz. 1387.

²⁴² Art. 11 ustawy zmieniającej z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym.

brzmienie²⁴³, jednak już ta zmiana – w przeciwieństwie do poprzedniej – miała charakter (z jednym wyjątkiem²⁴⁴) redakcyjny, nie przynosiła już fundamentalnej zmiany zasad. Nowe brzmienie jest następujące: „W przypadku odpłatnego zbycia udziałów w spółce kapitałowej, udziałów w spółdzielni²⁴⁵ oraz papierów wartościowych, wykupu przez emitenta papierów wartościowych albo odkupienia (umorzenia) tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, a także zwrotu wkładów albo udziałów w spółdzielni, nabytych przez podatnika w drodze spadku, kosztami uzyskania przychodu są wydatki poniesione przez spadkodawcę w celu objęcia lub nabycia tych udziałów w spółce kapitałowej oraz papierów wartościowych,

²⁴³ Został zmieniony przez art. 22 pkt 4 ustawy z dnia 4 października 2018 r. (Dz.U.2018, poz. 2073) zmieniającej ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych z dniem 1 grudnia 2018 r.

²⁴⁴ Uwzględniono również zbycie udziałów w spółdzielni, nabytych w drodze dziedziczenia.

²⁴⁵ Od 1 lipca 2011 r. udziały w spółdzielni mogą być przedmiotem dziedziczenia – na mocy art. 16a dodanego przez art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 25 marca 2011 r. o ograniczaniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców, Dz.U.2011.106.622). Zgodnie z art. 16a Prawa spółdzielczego: „Spadkobierca zmarłego członka spółdzielni dziedziczy udziały, jeżeli jest członkiem spółdzielni lub złożył deklarację przystąpienia do spółdzielni. Jeżeli spadkobierców jest więcej niż jeden, powinni oni wskazać jednego spośród siebie, który uzyskuje prawo do udziałów, chyba że podzielą oni udziały między tych spadkobierców, którzy złożyli deklarację przystąpienia do spółdzielni. Spółdzielnia nie może odmówić przyjęcia w poczet członków spadkobierców dziedziczących udziały, jeżeli odpowiadają oni wymogom określonym w statucie”. Przepis ten przewiduje możliwość wstąpienia spadkobiercy członka spółdzielni w prawa związane z udziałami w spółdzielni, które przysługiwały spadkodawcy, jeżeli spadkobierca jest członkiem danej spółdzielni lub do niej przystąpi. W wyroku z 16 czerwca 2015 r. (K 25/12) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 16a ustawy z dnia 16 września 1982 roku – Prawo spółdzielcze (Dz.U. z 2013 r., poz. 1443) jest zgodny z Konstytucją.

udziałów albo wkładów w spółdzielni, a także na nabycie tych tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych”.

Zarazem, już od 1 stycznia 2014 r.²⁴⁶ w art. 5a pkt 12) u.p.d.o.f., tj. w słowniczku wyrażeń ustawowych, przewidziano, że ilekroć w ustawie mowa jest o dyskoncie – „oznacza to różnicę między kwotą uzyskaną z wykupu papieru wartościowego przez emitenta a wydatkami poniesionymi na nabycie papieru wartościowego na rynku pierwotnym lub wtórnym, a w przypadku nabycia papieru wartościowego w drodze spadku lub darowizny – różnicę między kwotą uzyskaną z wykupu a wydatkami poniesionymi przez spadkodawcę lub darczyńcę na nabycie tego papieru wartościowego”. Wyraźnie zatem wskazano, że dla spadkobierców dyskonto ustala się, biorąc pod uwagę wydatki poniesione przez spadkodawcę (lub darczyńcę) na nabycie papieru wartościowego.

Już po korzystnej dla spadkobierców zmianie dokonanej z dniem 1 stycznia 2014 r. pozostała jednak kwestia oceny prawnej zdarzeń, które nastąpiły przed wejściem w życie nowelizacji. Kwestię tę jednoznacznie i ostatecznie (już po nowelizacji) przesądziła na korzyść spadkobierców uchwała NSA z 17 listopada 2014 r. (II FPS 3/14) stwierdzająca, że „W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r. wydatki na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych poniesione przez spadkodawcę podlegały odliczeniu przez spadkobiercę od przychodu z tytułu odkupienia przez fundusz inwestycyjny tych jednostek na podstawie art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2012 r. poz. 361 ze zm.)”.

²⁴⁶ Na mocy art. 2 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz.U. poz. 1387).

W uzasadnieniu tej uchwały NSA wskazał, że: „[...] Przyjęcie takiej wykładni art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f., która dopiero na skutek dodania od 1 stycznia 2014 r. przepisu art. 22 ust. 1m u.p.d.o.f. dawałaby prawo do potrącania spadkobiercom wydatków poniesionych przez spadkodawcę na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, w sposób niemożliwy do akceptacji różnicowałaby sytuację spadkobierców wyłącznie na podstawie momentu dokonywania odkupienia (umorzenia) tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych”. Sąd uznał, że takie różnicowanie drastycznie naruszałoby zasadę równej ochrony prawnej dziedziczenia, gwarantowanej przez Konstytucję. Oceniając charakter zmiany ustawy polegającej na dodaniu – z dniem 1 stycznia 2014 r. – art. 22 ust. 1m u.p.d.o.f., NSA dostrzegł konieczność stosowania jednolitej wykładni zarówno przed dniem wejścia w życie tej nowelizacji, jak i po nim. Dla dokonanej przez NSA wykładni przepisów obowiązujących przed 1 stycznia 2014 r. istotne znaczenie miała nowelizacja, którą dodano art. 22 ust. 1m u.p.d.o.f.

Zarazem NSA, co znamienne, doszedł do przekonania, że konkluzja zaprezentowana w uchwale nie wymagała odwołania się do art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej. Sąd nie stwierdził zatem, aby prawo spadkobiercy do odliczenia kosztów poniesionych przez spadkodawcę było rezultatem następstwa prawnego. Sąd argumentował, że skoro przychodem z kapitałów pieniężnych jest przychód z tytułu udziału w funduszach kapitałowych (art. 10 ust. 1 pkt 7 i art. 17 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f) i przychód ten z zasady może być pomniejszony o wydatki poniesione na nabycie jednostek uczestnictwa (art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f.), to odliczeniu podlegają wydatki poniesione na nabycie tych jednostek – nie ma przy tym znaczenia, że wydatki te poniósł spadkodawca. Sąd stwierdził: „Nabycie musi bowiem nastąpić i jest to niewątpliwie etap wcześniejszy, poprzedzający uzyskanie

przychodu. Natomiast pomniejszenie następuje w chwili uzyskania przychodu z odkupu i operacji rachunkowej dokonuje tu płatnik (art. 8 Ordynacji podatkowej i art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f.), uwzględniając jednak poniesione wcześniej i przypisane do podlegających odkupieniu jednostek uczestnictwa koszty ich nabycia”. NSA dostrzegł zatem ciągłość operacji (nabycia i zbycia), która powinna znaleźć odzwierciedlenie w sposobie ustalenia podstawy opodatkowania, tj. dochodu. NSA wyraził pogląd, że do art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej należałoby się odwołać jedynie wówczas, gdyby przepisy prawa materialnego nie pozwalały na uznanie opisanych wydatków za koszt uzyskania przychodów. Ponieważ jednak, zdaniem sądu, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych daje taką podstawę, to poszukiwanie źródeł prawa do odliczenia kosztów w Ordynacji podatkowej jest zbędne. Niejako na marginesie wspomniano, że odwołanie się do art. 97 O.p. prowadziło do takich samych rezultatów. Jest to – dla rozważań prowadzonych w tym opracowaniu – ważne stwierdzenie, ponieważ Sąd dał do zrozumienia (choć wprost tego nie napisał), że prawo do odliczenia kosztu uzyskania przychodu może być uznane za prawo, które przechodzi na spadkobierców na podstawie art. 97 O.p.

Pomimo tego, że powyższa uchwała dotyczy tylko możliwości zaliczenia od kosztów uzyskania przychodu wydatków na nabycie jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych, poniesionych przez spadkodawcę, a nie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wydatków poniesionych przez spadkodawcę na nabycie papierów wartościowych, akcji czy udziałów w spółkach, to ponieważ sąd w uchwale odnosi się do art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2014 r., jej uzasadnienie można odnieść także do innych sytuacji uwzględnionych w treści tego przepisu. Z tego właśnie powodu po podjęciu tej uchwały w praktyce

organów podatkowych oraz w orzecznictwie²⁴⁷ przyjmowano, że zaprezentowane w uchwale poglądy i konkluzje należy odnieść nie tylko do przychodu ze zbycia (odkupienia) jednostek uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, ale także np. akcji²⁴⁸. Minister Finansów w wydawanych interpretacjach korzystnych dla spadkobierców, odnoszących się do stanu prawnego sprzed 1 stycznia 2014 r. wskazywał, że za takim rozumieniem art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. w brzmieniu przed 1 stycznia 2014 r. przemawia również wykładnia celowościowa, a w szczególności treść uzasadnienia do ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym²⁴⁹, której celem było ujednoczenie podejścia do możliwości pomniejszenia przez spadkobierców przychodów ze zbycia m.in. udziałów (akcji) w spółkach mających osobowość prawną oraz innych papierów wartościowych o koszty poniesione na ich nabycie przez spadkodawców²⁵⁰.

Zmiana ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych polegająca na dodaniu art. 22 ust. 1m u.p.d.o.f. weszła w życie dopiero 1 stycznia 2014 r., ale okazała się determinująca dla wykładni przepisów sprzed jej wejścia w życie, co wyraźnie wynika z omawianej wyżej uchwały NSA oraz stanowiska Ministerstwa Finansów prezentowanego w interpretacjach indywidualnych wydawanych po 1 stycznia 2014 r. Przyjmowano zatem, że nowelizacja w zasadzie nie miała charakteru prawotwórczego,

²⁴⁷ Wyrok z 8 lipca 2011 r., III SA/Wa 821/11, w którym WSA wskazał, że należy uznać prawo do pomniejszenia przychodu o koszty poniesione przez spadkodawcę na nabycie akcji.

²⁴⁸ Przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5 marca 2015 r., IBPBII/2/415-1081/14/MW.

²⁴⁹ Druk nr 1611 z 6 marca 2013 r., www.sejm.gov.pl

²⁵⁰ Przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5 marca 2015 r., IBPBII/2/415-1081/14/MW.

a korzystne dla spadkobierców wnioski wyprowadzано z art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. – biorąc jednak pod uwagę kontekst wynikający z nowelizacji.

Można jednak postawić pytanie o dopuszczalność odliczenia przez spadkobiercę kosztów uzyskania przychodów w postaci wydatków poczynionych przez spadkodawcę, także w przypadku przychodów uzyskiwanych przez spadkobiercę ze źródeł innych niż określone w art. 17 u.p.d.o.f. (przychody z kapitałów pieniężnych) w zakresie wymienionym w art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. W szczególności przed nowelizacją art. 22 ust. 6d u.p.d.o.f. (która wprost taką możliwość potwierdziła) można było stawiać pytanie o dopuszczalność uwzględnienia takich kosztów w wypadku osiągnięcia przez spadkobiercę przychodu ze źródła określonego w art. 10 pkt 8 u.p.d.o.f., tj. np. odpłatnego zbycia nieruchomości lub innych składników majątku wymienionych w tym przepisie.

Odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, prawa wieczystego użytkowania gruntów jest źródłem przychodu określonego w art. 10 pkt 8 u.p.d.o.f., jeśli nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a odpłatne zbycie rzeczy ruchomych jest źródłem przychodu, jeśli następuje przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie.

W wypadku takiego zbycia przychodem, zgodnie z art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f., jest wartość zbywanych rzeczy lub praw wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Wysokość kosztów uzyskania przychodów ustala się w takim wypadku na podstawie art. 22 ust. 6c – 6f u.p.d.o.f.

Zgodnie z art. 22 ust. 6c u.p.d.o.f. koszty uzyskania przychodu stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

Przez wiele lat praktyka jednolicie stała na stanowisku, że spadkobierca dokonujący odpłatnego zbycia odziedziczonych składników majątku wymienionych w art. 10 pkt 8 u.p.d.o.f. nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatków, które poniósł spadkodawca, a jedynie te wydatki, które poniósł on sam, tj. spadkobierca²⁵¹. Dopiero z dniem 1 stycznia 2019 r. zmieniono przepis art. 22 ust. 6d u.p.d.o.f. poprzez dodanie, że: „Do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, nabytych w drodze spadku zalicza się również udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę oraz przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika”²⁵².

²⁵¹ Np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 28 maja 2015 r., I SA/Rz 301/15, zgodnie z którym w wypadku sprzedaży udziałów w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu spadkobierca może pomniejszyć przychód jedynie o koszty uzyskania przychodu (zgodnie z art. 22 ust. 6d u.p.d.o.f.), do których może zaliczyć kwotę podatków od spadków i darowizn, którą zapłacił z tytułu nabycia spadku do urzędu skarbowego z tytułu nabycia spadku w postaci udziału w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego.

²⁵² Zgodnie z tym przepisem „Przez ciężary spadkowe, o których mowa w zdaniu drugim, rozumie się spłacone przez podatnika długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o zachówek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachówek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c.”

Przed 1 stycznia 2019 r. w ustawie nie dostrzegano takiej możliwości²⁵³. Zaznaczyć trzeba, że problem ten pojawił się

²⁵³ Aczkolwiek w orzecznictwie były podejmowane pewne próby formułowania ocen prawnych korzystnych dla spadkobierców. Przykładowo, w wyroku WSA w Warszawie z 26 kwietnia 2017 r., III SA/Wa 744/16 rozpatrywano problem opodatkowania dochodu spadkobiercy uzyskanego ze sprzedaży kilku nabytych w spadku mieszkań, wybudowanych przez spadkodawcę z kredytu, w ramach działalności gospodarczej. Cena za sprzedawane mieszkania została uiszczona całkowicie lub częściowo jeszcze przed śmiercią spadkodawcy, przed nabyciem spadku, ale umowa o przeniesieniu ich własności została zawarta już przez spadkobierczynię, po nabyciu spadku. Z uzyskanej z tytułu sprzedaży mieszkań kwoty spadkobierczyni musiała spłacić kredyt bankowy, udzielony na zakup nieruchomości jej ojcu (spadkodawcy). Zdaniem organu interpretacyjnego fakt, iż kwoty zostały zapłacone ojcu spadkobierczyni (przed jego śmiercią), nie miał znaczenia do ustalenia wartości przychodu, który uzyskała Skarżąca w związku z zawarciem aktów notarialnych przeniesienia własności nieruchomości na nabywców. Skarżąca stała zaś na stanowisku, że fakt zapłacenia przez nabywców ceny w całości lub w części za mieszkania jej ojcu przed jego śmiercią oraz fakt spłaty kredytu, mają istotne znaczenie dla ustalenia wartości przychodu Skarżącej z tytułu przeniesienia własności nieruchomości. Pogląd spadkobierczyni w tym zakresie podzielił sąd pierwszej instancji, stwierdzając, że aby móc zaliczyć dane przysporzenie majątkowe do przychodów, konieczne jest ustalenie, czy faktycznie powiększyło lub przynajmniej potencjalnie mogło ono powiększyć aktywa osoby fizycznej. Z istoty podatku dochodowego wynika bowiem, że jest on ciężarem publicznoprawnym od przyrostu majątkowego (dochodu), a zatem przychodem – jako źródłem dochodu – jest tylko ta wartość, która wchodząc do majątku podatnika, może przynajmniej potencjalnie powiększyć jego aktywa. Jeśli zatem całość lub część ceny sprzedaży zapłacono na rzecz spadkodawcy, to w tym zakresie, mimo że formalnie sprzedaży co prawda dokona spadkobierca, to jednak zdaniem sądu pierwszej instancji *de facto* nie uzyska on przysporzenia, to jest nie uzyska już przychodu. Ten pogląd sądu pierwszej instancji podzielił NSA. Jednak, co istotne, spadkobierczyni z kwoty należnej jej za sprzedawane mieszkania spłaciła też kredyt zaciągnięty przez spadkodawcę na budowę lokali. Domagała się uznania, że w tej części, w jakiej z kwot należnych ze sprzedaży spłaciła kredyt – nie uzyskała przychodu. Co do tej kwestii NSA nie podzielił poglądu sądu pierwszej instancji i uznał, że spadkobierczyni także w tej części uzyskała przychód podatkowy, ponieważ „powiększenie aktywów podatnika może polegać także na zmniejszeniu jego zobowiązań, w tym długów spadkowych” (wyrok NSA

dopiero wówczas, gdy w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych skreślono art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d) u.p.d.o.f., który w całości zwalniał z opodatkowania przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), jeśli ich nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny. Skoro przychód ze zbycia składników majątku nabytych m.in. w drodze spadku był wolny od podatku, to zbędne i bezprzedmiotowe było wówczas zastanawianie się nad możliwością zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie poniesionych przez spadkodawcę czy też poniesionych przez niego nakładów. Zbędne i bezprzedmiotowe było to zarazem dlatego, że do końca 2006 r. przedmiotem opodatkowania w wypadku odpłatnego zbycia składników majątku takich jak nieruchomości, prawo użytkowania wieczyste itp. – był przychód, a nie dochód. Dopiero z dniem 1 stycznia 2007 r. zmieniono zasady opodatkowania odpłatnego zbycia rzeczy i praw, o których mowa w art. 10 pkt 8 u.p.d.o.f. Przedtem opodatkowaniu podlegał przychód (a nie dochód), zatem problem odliczania kosztów uzyskania przychodów nie istniał. Nadto, jak już wspomniano, przychód uzyskany z tytułu odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych nabytych w drodze spadku lub darowizny był wolny od podatku dochodowego. Problem pojawił się zatem dopiero wówczas, gdy zgodnie z ustawą opodatkowany stał się dochód, a nie przychód, przy jednoczesnej likwidacji obowiązującego przedtem zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d) u.p.d.o.f., obejmującego zbycie składników majątku nabytych w drodze spadku lub

z 11 lipca 2019 r., II FSK 2551/17). W sprawie tej zatem spadkobierczyni nie domagała się wprost prawa do uwzględnienia kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez spadkodawcę, jednak z ekonomicznego punktu widzenia trzeba stwierdzić, że domagała się uwzględnienia na płaszczyźnie podatkowej skutków tego, że spłaciła kredyt zaciągnięty przez spadkodawcę.

darowizny²⁵⁴, co nastąpiło z dniem 1 stycznia 2007 r.²⁵⁵ Można jedynie odnotować, że niekorzystny dla podatników rezultat tej zmiany był nieco przesunięty w czasie, gdyż jakkolwiek nowelizacja wchodziła w życie 1 stycznia 2007 r., to przepis przejściowy art. 7 ustawy nowelizującej z dnia 16 listopada 2006 r. stanowił, że „Do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy wymienionej w art. 1, nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) do dnia 31 grudnia 2006 r., stosuje się zasady określone w ustawie wymienionej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r.”. Oznaczało to, że uchylenie zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d) u.p.d.o.f. było skuteczne dopiero w razie zbycia takich składników majątku, których nabycie nastąpiło, począwszy od 1 stycznia 2007 r. Ten, kto nabył składnik majątku w drodze spadku lub darowizny przed 1 stycznia 2007 r., nadal korzystał ze zwolnienia przychodu, dokonując jego sprzedaży²⁵⁶.

²⁵⁴ Wówczas okazało się, że zbywając nabyte w drodze spadku składniki majątku spadkobiercy – w znakomitej większości przypadków – nie mogą odliczyć żadnych kosztów uzyskania przychodów bądź też że wysokość kosztów możliwych do odliczenia jest znikoma. Mimo że zgodnie z ustawą od 1 stycznia 2007 r. to dochód (a nie przychód) podlega opodatkowaniu – to dla spadkobiercy w większości przypadków, wobec braku możliwości odliczenia kosztów nabycia poniesionych przez spadkobiercę, podstawę opodatkowania aż do końca 2018 r. stanowiła kwota równa przychodowi lub bardzo do niego zbliżona.

²⁵⁵ Na mocy art. 1 pkt 14 lit. a) tiret 3 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (...).

²⁵⁶ Istnienie tego zwolnienia oraz to, że obowiązywało ono także po uchyleniu przepisów – to okoliczności, które zatarły się już „w pamięci” wielu organów stosujących prawo, jak też profesjonalnych pełnomocników. Przykładowo, w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., II FSK 837/16 dopiero NSA słusznie wydobył na światło dzienne to, że organy nie rozważyły zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d) u.p.d.o.f. NSA uznał to za uchybienie skutkujące uwzględnieniem skargi kasacyjnej, mimo

Ekstremalnie niekorzystny dla spadkobierców stan prawny istniał zatem od 1 stycznia 2007 r. (usunięcie zwolnienia) do 1 stycznia 2019 r., kiedy to co prawda nie przywrócono zwolnienia wcześniej przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d) u.p.d.o.f., jednak przyznano spadkobiercom odpłatnie zbywającym odziedziczone składniki majątku prawo do odliczenia nakładów poczynionych przez spadkodawcę oraz poniesionych przez niego kosztów nabycia²⁵⁷.

Powstaje pytanie, czy przed 1 stycznia 2019 r. można było dostrzec w ustawie argumenty przemawiające za tym, że spadkobierca zbywający odziedziczoną nieruchomość przed upływem 5 lat od końca roku, w którym nastąpiło nabycie – ma prawo do odliczenia kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez spadkodawcę (w szczególności kosztów nabycia) – mimo braku wyraźnego przepisu, który by – tak jak dzisiejszy końcowy fragment art. 22 ust. 6d – wyraźnie to deklarował.

Można zauważyć pewne podobieństwo sytuacji zbycia odziedziczonej nieruchomości do sytuacji zbycia np. odziedziczonych papierów wartościowych. W wypadku odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych (art. 10 pkt 8 u.p.d.o.f.) widać podobną sekwencję zdarzeń, operacji układających się w gospodarczą całość (od nabycia do zbycia), jak w wypadku zbycia papierów wartościowych czy jednostek uczestnictwa w funduszu

że w trwającym bardzo długo postępowaniu nikt się nie domagał zastosowania tego przepisu.

²⁵⁷ Spadkobierca od tego momentu może też odliczyć przypadające na niego ciężary spadkowe w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych. Przez ciężary spadkowe rozumie się spłacone przez podatnika (tj. spadkobiercę) długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o zachówek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachówek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c.

inwestycyjnym. Podobnie jak przy omawianym wcześniej zagadnieniu kosztów uzyskania przychodów w wypadku odpłatnego zbycia papierów wartościowych czy udziałów w spółkach można było stawiać pytanie, czy spadkobierca sprzedając odziedziczoną nieruchomość (przed upływem okresu 5-letniego), może odliczyć koszty uzyskania przychodów z tytułu wydatków na nabycie takiej nieruchomości, poczynionych przez spadkodawcę. W praktyce jednolicie przyjmowano, że nie²⁵⁸.

Jednak analizując te argumenty, które przytoczył NSA, wydając korzystną dla spadkobierców uchwałę z 17 listopada 2014 r. (II FPS 3/14), można postawić pytanie, czy nie przemawiają one zarazem za dopuszczalnością uwzględnienia wydatków poniesionych przez spadkodawcę także i w tym przypadku. Względem na ochronę prawa dziedziczenia w obu przypadkach pozostaje aktualny. Zarazem, nieco podobnie jak w okresie, gdy podjęto uchwałę z 17 listopada 2014 r. – w ustawie już pojawił się przepis, który (tak samo jak wcześniej art. 22 ust. 1m u.p.d.o.f.) przyznaje spadkobiercy takie prawo.

Warto zarazem przypomnieć, że NSA w uchwale z 17 listopada 2014 r. już z samego przepisu art. 30b ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. wywiódł konieczność uwzględnienia kosztów nabycia przy ustalaniu wysokości dochodu ze zbycia papierów wartościowych. Zgodnie z powołanym przepisem dochodem z tytułu odpłatnego zbycia papierów wartościowych jest różnica między przychodami z tego zbycia a kosztami uzyskania przychodów, określonymi na podstawie art. 22 ust. 1f lub ust. 1g, lub art. 23 ust. 1 pkt 38, z zastrzeżeniem art. 24 ust. 13 i 14, osiągnięta w roku podatkowym. Zdaniem NSA art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f.

²⁵⁸ Przykładowo Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 17 czerwca 2014 r., sygn. IBPBII/2/415-284/14/MM https://www.podatki.biz/artykuly/koszty-przy-sprzedazy-mieszkania-nabytego-w-spadku_18_25349.htm

nie zastrzegął, czy te wydatki na nabycie mogą być uznane za koszty tylko w sytuacji, gdy poniósł je podatnik (tj. osoba osiągnąca przychód z tytułu zbycia papierów wartościowych). Sąd zwrócił wówczas uwagę na brak elementu podmiotowego w przepisie regulującym koszty.

Nasuwa się zatem takie oto spostrzeżenie, że przepis dotyczący kosztów uzyskania przychodów w wypadku odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 r. także nie wskazywał wyraźnie, że odliczeniu podlegają tylko takie wydatki na nabycie, które poniósł sam zbywca (podatnik). W treści przepisu nie było zatem literalnej przeszkody do uznania – podobnie jak w wypadku papierów wartościowych – że odliczeniu podlega koszt nabycia bez względu na to, czy poniósł go spadkodawca, czy też spadkobierca uzyskujący przychód z tytułu zbycia rzeczy albo prawa.

Zbycie przez spadkobiercę odziedziczonej nieruchomości to operacja, która – z gospodarczego punktu widzenia – może przypominać zbycie odziedziczonych papierów wartościowych. Każde zbycie musiało być poprzedzone nabyciem, a podstawą opodatkowania zgodnie z wolą ustawodawcy ma być dochód.

Różnica w konstrukcji opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia rzeczy i praw (art. 10 pkt 8 u.p.d.o.f.) oraz opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia papierów wartościowych czy udziałów w spółkach polega na tym, że w wypadku zbycia tych pierwszych źródło przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym istnieje tylko wtedy, gdy zbycie następuje przed upływem określonego w ustawie terminu od nabycia (w uproszczeniu, 6 miesięcy lub 5 lat). W przypadku zbycia papierów wartościowych, akcji czy jednostek uczestnictwa – takiej granicy czasowej nie ma, zatem każde zbycie rodzi przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przy sprzedaży odziedziczonej nieruchomości spadkobierca

zatem także przed 1 stycznia 2019 r. miał szansę uniknąć konieczności zapłacenia podatku, jeśli wstrzymał się ze zbyciem do momentu upływu 5-letniego terminu²⁵⁹. Problem kosztów uzyskania przychodów przestawał być wówczas istotny, skoro ustawa takiego zbycia nie uznawała już za źródło przychodu.

Inaczej rzecz się ma w wypadku zbycia papierów wartościowych, udziałów w spółkach czy jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych. Nie ma tu bowiem żadnej granicy czasowej, a zatem sprzedaż odziedziczonych składników majątku zawsze rodzi przychód, który – gdyby odmówić spadkobiercy prawa do odliczenia wydatku na nabycie poniesionego przez spadkodawcę – zawsze spowoduje powstanie dochodu, przy czym dochód taki będzie równy albo prawie równy przychodowi. Być może ten właśnie aspekt spowodował, że w orzecznictwie ukształtowało się odmienne podejście do możliwości odliczenia wydatków poniesionych przez spadkodawcę w tych dwóch kategoriach sytuacji: uznanie takiego prawa przy dochodach ze źródeł kapitałowych, przy jednoczesnym jego braku takiego samego prawa przy odpłatnym zbyciu rzeczy i praw.

Za argument przeciwko uznaniu za koszt uzyskania przychodu u spadkobiercy wydatków poniesionych przez spadkodawcę na nabycie rzeczy lub praw (w stanie prawnym obowiązującym do końca 2018 r.) może być uznane to, że art. 22 ust. 6d u.p.d.o.f. stanowił (jest tak również współcześnie), iż za koszty uzyskania przychodu ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, w wypadku rzeczy lub praw nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego

²⁵⁹ Dodatkowo od 1 stycznia 2019 r. zgodnie z art. 10 ust. 5 u.p.d.o.f. okres, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, liczy się od końca roku, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie przez spadkodawcę.

podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Przepis ten *expressis verbis* wskazywał koszty, jakie należało uwzględnić przy odpłatnym zbyciu rzeczy lub praw nabytych w drodze spadku, co może być uznane za przeszkodę do uwzględnienia innych kosztów niż te, które zostały tu wyraźnie wymienione. Z drugiej jednak strony przepis nie wskazywał, że tylko te koszty mogą być uznane za koszty uzyskania przychodu w tym wypadku. Można zatem mieć wątpliwość, czy reguła ogólna dotycząca kosztów ze źródła określonego w art. 10 pkt 8 u.p.d.o.f. określona w art. 22 ust. 6c u.p.d.o.f. była w tym wypadku wyłączona. Art. 22 ust. 6c u.p.d.o.f. stanowi co prawda, że kosztami uzyskania przychodu w wypadku odpłatnego zbycia składników majątku nabytych w drodze spadku są wymienione tu wartości – „z zastrzeżeniem ust. 6d”, można jednak mimo to mieć wątpliwości, czy reguła dotycząca kosztów doznała w ten sposób zawężenia, czy też rozszerzenia o wydatki przewidziane w ust. 6d. W praktyce jak dotąd ta wątpliwość była rozstrzygana na niekorzyść spadkobierców. Uważano, że w wypadku zbycia składników nabytych w drodze spadku kosztami są wyłącznie koszty wymienione w ust. 6d, nie zaś koszty wymienione w ust. 6c i 6d.

Obecnie, po zmianie dokonanej z dniem 1 stycznia 2019 r., powstaje pytanie, czy ten objaw woli ustawodawcy – wyraźnie przecież zmierzającego do złagodzenia zasad opodatkowania przychodu ze zbycia odziedziczonych rzeczy i praw, nie spowoduje zmiany w podejściu orzeczniczym także co do okresów minionych. Taka wszak była ścieżka dojścia do uchwały z 17 listopada 2014 r. – wówczas przecież korzystna dla spadkobierców zmiana legislacyjna poprzedziła podjęcie uchwały, w której

takie samo stanowisko jak ustawodawca, Sąd zajął co do okresów wcześniejszych, nieobjętych wprost korzystną zmianą przepisu.

Jak na razie nie ma w orzecznictwie oznak świadczących o traktowaniu nowelizacji wprowadzonej z dniem 1 stycznia 2019 r. jako precyzującej, uściślającej czy też wyjaśniającej wątpliwości. Innymi słowy, nie widać tendencji do „przenoszenia” idei zmian wprowadzonych z dniem 1 stycznia 2019 r. na ocenę zdarzeń zaistniałych przed tą datą.

Być może jednak na taki generalizujący wniosek jest, mimo wszystko, zbyt wcześnie.

Warto odnotować przykładowo, że w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 5 marca 2019 r., I SA/Łd 676/18 stwierdzono:

Brzmienie art. 22 ust. 6d u.p.d.o.f. od 1 stycznia 2019 r. wyraźnie zalicza do kosztów uzyskania przychodów ciężary spadkowe, przez które rozumie się między innymi długi spadkowe. Zakres wprowadzonych zmian nie pozwala uznać tej nowelizacji za doprecyzowującą poprzednie brzmienie przepisu, lecz jest to zmiana o charakterze prawotwórczym, przewidująca rozszerzenie zakresu kosztów uzyskania przychodów. Zmiana ta potwierdza, że dotychczasowe brzmienie omawianego przepisu nie pozwalało uznać spłaconego kredytu zaciągniętego przez spadkodawcę za koszt uzyskania przychodu. Potwierdza również, że spłata takiego kredytu nie mogła być uznana jako koszt odpłatnego zbycia, uregulowany w art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f.²⁶⁰

²⁶⁰ Należy zauważyć, że nie jest to wyrok dotyczący prawa spadkobiercy do odliczenia kosztów poniesionych przez spadkodawcę jako kosztów uzyskania przychodów przy zbyciu rzeczy i praw majątkowych, lecz – przede wszystkim – prawa do odliczenia przez spadkobiercę długów spadkowych od przychodu ze sprzedaży rzeczy i praw majątkowych (art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.), którego to prawa przed 1 stycznia 2019 r. istotnie w ustawie nie sposób się było doszukać.

7. ZAGADNIENIE KORZYSTANIA PRZEZ SPADKOBIERCÓW PRAW AUTORSKICH Z PODWYŻSZONYCH KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW PRZYSŁUGUJĄCYCH TWÓRCOM

Z punktu widzenia podatników bardzo istotną regulacją odnoszącą się do kosztów uzyskania przychodów zawiera art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. przewidujący stosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów do przychodów z praw autorskich. Zgodnie z tym przepisem koszty uzyskania przychodu z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami ustala się w wysokości 50% uzyskanego przychodu (z pewnymi nieistotnymi w tym momencie zastrzeżeniami). Powstaje pytanie, czy spadkobierca, który odziedziczył po twórcy prawa autorskie i uzyskuje z nich przychody, również może korzystać z podwyższonych kosztów. Zacytowany przepis wyraźnie przewiduje takie prawo dla „twórcy”, sam w sobie przepis ten zatem spadkobiercom (niebędącym wszak „twórcami”) takiego prawa nie przyznaje. Podobne stanowisko zostało zaprezentowane w interpretacji dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 października 2010 r. (IPPB2/415-671/10-2/AK)²⁶¹.

Można co najwyżej zastanawiać się, czy to „prawo” do podwyższonych kosztów, jakie miał zmarły twórca, podlega przejęciu na podstawie art. 97 § 1 O.p. jako „prawo majątkowe przewidziane w przepisach prawa podatkowego”. Wydaje się, że nie. Należy uznać, że możliwość stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów nie jest odrębnym „prawem”, podobnie jak „prawem” nie jest możliwość stosowania opodatkowania

²⁶¹ Zob. <https://www.rp.pl/arttykul/960815-Spadkobierca-tworcy-bez-50-procentowych-kosztow-uzyskania-przychodu.html>

w formie stawki liniowej 19% w miejsce opodatkowania według skali podatkowej. W prawie podatkowym (w tym w nauce prawa podatkowego) nie wyklarowało się jak dotąd pojęcie „prawa” – choćby na wzór ukształtowanego w prawie cywilnym pojęcia prawa podmiotowego. Wydaje się jednak, że w tym konkretnym przypadku nie można doszukiwać się odrębnego „prawa” majątkowego, uprawnienia przechodzącego na spadkobiercę zmarłego podatnika, lecz że przepis regulujący koszty uzyskania przychodów jest po prostu przepisem odnoszącym się do zasad ustalania dochodu, kształtującym sytuację podatnika – „będącego twórcą”. Jednocześnie nie można w tym przypadku doszukać się argumentów natury celowościowej, przemawiających za stosowaniem podwyższonych kosztów przez podatnika będącego spadkobiercą praw autorskich, a nie twórcą. Należy też pamiętać, że są to koszty zryczałtowane, niewymagające udokumentowania. Warto przypomnieć, że prawo spadkobiercy do uwzględnienia kosztów poniesionych przez spadkodawcę na nabycie rzeczy i praw majątkowych ustawa wprowadziła dopiero z dniem 1 stycznia 2019 r.

8. INNE ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE WSTĘPOWANIA SPADKOBIERCY W SYTUACJĘ SPADKODAWCY

W praktyce orzeczniczej przedmiotem oceny bywają niekiedy takie stany faktyczne, w których nawet oparcie rozstrzygnięcia na zasadzie ciągłości sytuacji prawnej spadkodawcy i spadkobiercy nie wyeliminowałoby trudnych do zaakceptowania skutków podatkowych. W wielu wypadkach bowiem w gruncie rzeczy to postrzeganie sytuacji spadkobiercy jako pewnej ciągłości ekonomicznej prowadzi do konstatacji, że podatek dochodowy ujawnia swoje w pewnym sensie wynaturzone prawne oblicze odległe od ekonomicznej natury zjawisk. W orzecznictwie były

podejmowane pewne próby formułowania ocen prawnych korzystnych dla spadkobierców, nieodnoszące się wprost do alokacji kosztów uzyskania przychodów. Aby wyeliminować ujawniające się niekiedy – w związku ze spadkobranie – skutki trudne do pogodzenia z ekonomiczną istotą podatku dochodowego, budowano argumentację sięgającą do istoty tego podatku. Dostrzeżono, że dochód, który należy zidentyfikować u spadkobiercy w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym, nie wiązał się w istocie z uzyskaniem przysporzenia majątkowego przez spadkobiercę i próbowano sięgać do interpretacji opierającej się w gruncie rzeczy na tzw. strukturze głębokiej podatku, mimo że do tego pojęcia wprost się nie odwoływano.

Przykładowo, w wyroku WSA w Warszawie z 26 kwietnia 2017 r., III SA/Wa 744/16 rozpatrywano problem opodatkowania dochodu spadkobiercy uzyskanego ze sprzedaży kilku nabytych w spadku mieszkań, wybudowanych przez spadkodawcę z kredytu, w ramach działalności gospodarczej. Cena za sprzedawane mieszkania została uiszczona całkowicie lub częściowo jeszcze przed śmiercią spadkodawcy, przed nabyciem spadku, ale umowa o przeniesieniu ich własności została zawarta już przez spadkobierczynię, po nabyciu spadku. Formalnie zatem przychód powstawał w momencie zawarcia umowy sprzedaży. Z uzyskanej z tytułu sprzedaży mieszkań kwoty spadkobierczyni musiała spłacić kredyt bankowy, udzielony na zakup nieruchomości jej ojcu (spadkodawcy). Zdaniem organu interpretacyjnego fakt, iż kwoty zostały zapłacone ojcu spadkobierczyni (przed jego śmiercią), nie miał znaczenia dla ustalenia wartości przychodu, który uzyskała Skarżąca w związku z zawarciem aktów notarialnych przeniesienia własności nieruchomości na nabywców. Skarżąca stała zaś na stanowisku, że fakt zapłacenia przez nabywców ceny w całości lub w części za mieszkania jej ojcu przed jego śmiercią oraz fakt spłaty kredytu mają istotne

znaczenie dla ustalenia wartości przychodu Skarżącej z tytułu przeniesienia własności nieruchomości. Pogląd spadkobierczyni w tym zakresie podzielił sąd pierwszej instancji, stwierdzając, że aby móc zaliczyć dane przysporzenie majątkowe do przychodów, konieczne jest ustalenie, czy faktycznie powiększyło lub przynajmniej potencjalnie mogło ono powiększyć aktywa osoby fizycznej. Z istoty podatku dochodowego wynika bowiem, że jest on ciężarem publicznoprawnym od przyrostu majątkowego (dochodu), a zatem przychodem – jako źródłem dochodu – jest tylko ta wartość, która wchodząc do majątku podatnika, może przynajmniej potencjalnie powiększyć jego aktywa. Jeśli zatem całość lub część ceny sprzedaży zapłacono na rzecz spadkodawcy, to w tym zakresie, mimo że formalnie sprzedaży co prawda dokona spadkobierca, to jednak zdaniem sądu pierwszej instancji *de facto* nie uzyska on przysporzenia, to jest nie uzyska już przychodu. Ten pogląd sądu pierwszej instancji podzielił NSA. Jednak, co istotne, spadkobierczyni z kwoty należnej jej za sprzedawane mieszkania spłaciła też kredyt zaciągnięty przez spadkodawcę na budowę lokali. Domagała się uznania, że w tej części, w jakiej z kwot należnych ze sprzedaży spłaciła kredyt – nie uzyskała przychodu. Co do tej ostatniej kwestii NSA nie podzielił poglądu sądu pierwszej instancji i uznał, że spadkobierczyni także w tej części uzyskała przychód podatkowy, ponieważ „powiększenie aktywów podatnika może polegać także na zmniejszeniu jego zobowiązań, w tym długów spadkowych” (wyrok NSA z 11 lipca 2019 r., II FSK 2551/17). W sprawie tej zatem spadkobierczyni nie domagała się wprost prawa do uwzględnienia kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez spadkodawcę, jednak z ekonomicznego punktu widzenia trzeba stwierdzić, że domagała się uwzględnienia na płaszczyźnie podatkowej skutków tego, że spłaciła kredyt zaciągnięty przez spadkodawcę. Podobnie zatem jak w powoływanym

wyżej wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 5 marca 2019 r., I SA/Łd 676/18, NSA stanął tutaj na stanowisku o braku możliwości uwzględnienia – na płaszczyźnie podatku dochodowego – faktu, że spadkobierca spłacił długi spadkodawcy. Podobne stanowisko zaprezentowano w wyrokach WSA w Gliwicach z 16 kwietnia 2015 r., I SA/Gl 1117/14 i WSA w Warszawie z 16 września 2016 r., III SA/Wa 2165/15.

Z kolei stanowisko korzystne dla spadkobierców, oparte w znacznej mierze – jak się wydaje – na argumentach natury aksjologicznej, orzecznictwo ostatecznie zajęło co do braku opodatkowania dochodu ze zbycia przez spadkobiercę nieruchomości, z której uprzednio wywłaszczony był spadkodawca lub jego poprzednicy. NSA stwierdził, że w przypadku zwrotu nieruchomości (lub udziału w nieruchomości) w trybie administracyjnym po jej wcześniejszym wywłaszczeniu, tylko przyjęcie fikcji prawnej o jej wejściu w skład spadku pozwoliłoby na powstanie obowiązku podatkowego po stronie spadkobiercy, w przypadku jej zbycia przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło otwarcie spadku. Sąd ostatecznie doszedł jednak do takiej konkluzji, że nabycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) u.p.d.o.f., obejmuje swym zakresem na podstawie reguł znaczeniowych języka polskiego oraz wykładni systemowej wewnętrznej kupno, nabycie na podstawie zamiany i dziedziczenia (w spadku). Nie rozciąga się jednak na nieruchomości lub ich części, zwrócone w trybie art. 136 ust. 3 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami²⁶² niezależnie od tego, czy zwrot następuje na rzecz wywłaszczonego właściciela, czy jego następcy prawnego bez względu na to, w jakiej dacie doszło do otwarcia spadku²⁶³.

²⁶² Dz.U. z 2010 r. nr 102, poz. 651 ze zm.

²⁶³ Wyrok NSA z 4 kwietnia 2019 r., II FSK 1420/17.

W tym samym duchu NSA wypowiedział się w wyroku z 5 kwietnia 2019 r., II FSK 1368/17, stwierdzając, że konstytutywny charakter decyzji o zwrocie wywłaszczonej nieruchomości, a więc decyzji o charakterze restytucyjnym, dotyczącej nieruchomości niewykorzystanej na cel publiczny, o której mowa w art. 136 ust. 3 u.g.n., nie można przesądzać, że kreuje ona nabycie nieruchomości w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) u.p.d.o.f. Zdaniem NSA użyte w art. 136 ust. 3 u.g.n. określenie „spadkobiercom” obejmuje także spadkobierców tych spadkobierców (dalszych spadkobierców). W konsekwencji zwrot nieruchomości wywłaszczonej dalszym spadkobiercom nie powoduje także u nich powstania przychodu, o którym mowa w art. 10 ust.1 pkt 8 lit. a) u.p.d.o.f., jeżeli zbyli nabytą nieruchomość, jej część (udział w niej) przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpił jej zwrot.

Należy dodać, że przedtem stanowisko orzecznictwa w tej kwestii długo nie było jednolite²⁶⁴.

²⁶⁴ Zob. wyrok NSA z 31 maja 2016 r. (II FSK 1362/14 i II FSK 2932/14) oraz WSA w Krakowie z 25 stycznia 2017 r. (I SA/Kr 1393/16). W prawomocnym wyroku z 12 stycznia 2018 r., III SA/Wa 517/17 WSA w Warszawie podzielił stanowisko organu, że w sytuacji, gdy tytułem prawnym do nabycia uprawnienia do wywłaszczonej nieruchomości jest spadkobranie, wówczas za dzień jej nabycia należy uznać datę śmierci uprawnionego, tj. wywłaszczonego właściciela lub też jego spadkobierców w przypadku, gdy wywłaszczony właściciel wcześniej zmarł. W rozpatrywanym tu stanie faktycznym po śmierci wywłaszczonego dziadka Wnioskodawcy, jego prawa jako spadkobierca nabyła żona, będąca babcią wnioskodawcy. Po niej swoje prawo nabył Wnioskodawca. Zgodnie z art. 924 i 925 k.c. spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku, natomiast otwarcie spadku następuje z chwilą śmierci spadkodawcy. Dniem nabycia spadku jest więc data śmierci spadkodawcy. Okoliczność, że w skład masy spadkowej po babce Wnioskodawcy nie wchodziła nieruchomość, lecz roszczenie o jej zwrot, nie oznacza, że po stronie Wnioskodawcy w ogóle nie doszło do nabycia zwróconego udziału w nieruchomości. Istotne jest to, że – jak podał Wnioskodawca – już babcia Wnioskodawcy nabyła prawo do ubiegania się o zwrot nieruchomości.

Warto zwrócić również uwagę, że pewnym wyłomem od ukształtowanej praktyki interpretacyjnej głoszącej (pod rządami poprzedniego stanu prawnego), że spadkobierca uzyskuje przychód, zbywając odziedziczoną nieruchomość przed upływem 5 lat od otwarcia spadku²⁶⁵ – są wyroki głoszące, że obowiązek podatkowy z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości w warunkach, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., nie powstaje w stosunku do spadkobierców zobowiązanych do zbycia nieruchomości na podstawie umowy przyrzeczonej, o której mowa w art. 389 i art. 390 Kodeksu cywilnego dokonanego jako konsekwencja umowy przedwstępnej zawartej przez spadkodawcę, niezobowiązanego do zapłaty podatku, o ile termin zawarcia umowy przyrzeczonej nastąpiłby wcześniej niż 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, tj. z chwilą otwarcia spadku. Tę linię orzeczniczą zapoczątkował Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 24 maja 2016 r., II FSK 1014/14 i obecnie jest ona kontynuowana²⁶⁶.

Po długim wahaniu²⁶⁷ w orzecznictwie ugruntował się też pogląd, że prawo do ulgi uczniowskiej nie ma charakteru osobis-

Źródła, z którego wynika prawo Wnioskodawcy do udziału w nieruchomości, należy upatrywać w spadkobranii. W tej sprawie Sąd stanowczo sprzeciwił się takiej koncepcji, zgodnie z którą Skarżący zbył nieruchomość, której w ogóle nie nabył. Skoro – jak wskazano we wniosku o wydanie interpretacji – sprzedał nieruchomość, to musiał także nabyć jej własność. Nie można bowiem przenieść na kogoś więcej praw, niż się samemu posiada (*nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet*).

²⁶⁵ Tak np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 20 stycznia 2012 r. nr IPTPB1/415-265/11-2/DS.

²⁶⁶ Jeden z nowszych wyroków wydał WSA w Łodzi 28 lutego 2019 r., I SA/Łd 790/18.

²⁶⁷ W wyroku z 18 marca 2008 r. I SA/Wr 2552/07 WSA we Wrocławiu sąd przyjął, że „w związku z tym, że spadkodawca nie złożył wniosku o przyznanie mu prawa do ulgi z tytułu wykształcenia ucznia, a wymagany przepisami prawa warunek do zaistnienia uprawnień do otrzymania ulgi wystąpił dopiero po jego śmierci, nie można uznać, że jego spadkobiercy, na

tego, lecz majątkowy, a więc podlega sukcesji. Uznaje się obecnie, że ulga, o której mowa w art. 53 ustawy z 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, przysługująca spadkodawcy, jest prawem majątkowym podlegającym przejęciu na zasadach określonych w art. 97 § 1 O.p.²⁶⁸

podstawie art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej nabyli prawo do przedmiotowej ulgi". Zob. też wyroki WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 października 2007 r., I SA/Go 480/07 oraz z dnia 13 marca 2008 r. I SA/Go 477/07. Zob. S. Babiarez, *O sposobie rozwiązywania kontrowersji w zakresie następstwa prawnego spadkobierców w polskim prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, z. 1, s. 25–36.

²⁶⁸ Jedne z nowszych wyroków w tej kwestii wydał WSA w Gliwicach 6 listopada 2018 r., I SA/Gl 481/18 i 20 listopada 2018 r., I SA/Gl 653/18.

ZAGADNIENIA PROCEDURALNE ZWIĄZANE Z NASTĘPSTWEM PRAWNYM SPADKOBIERCÓW

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Przejęcie praw i obowiązków przez spadkobierców w świetle ustawy następuje automatycznie. Art. 97 § 1 i § 2 O.p. stanowią o tym, że spadkobiercy „przejmują” określone w tych przepisach prawa i obowiązki, przez co należy rozumieć, że następuje to z mocy samego prawa. Jest to wynikający z prawa podatkowego skutek bycia spadkobiercą w świetle przepisów kodeksu cywilnego.

W prawie podatkowym nie wprowadzono zarazem wymogu stwierdzenia następstwa w drodze odrębnego aktu – tak jak w prawie cywilnym (postanowienie sądu stwierdzające nabycia spadku lub akt poświadczenia dziedziczenia). Jest to o tyle zrozumiałe, że następstwo prawne w prawie podatkowym jest z mocy ustawy prawnie zsynchronizowane z faktem bycia spadkobiercą, jest jego „dalszym” skutkiem. Co więcej, respektowany jest też sposób nabycia spadku (98 § 1 O.p.), który wywiera

wpływ na zakres odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe²⁶⁸.

Następstwo prawne spadkobierców w prawie podatkowym – skoro jest przejęciem praw lub obowiązków – oznacza wstąpienie w podstawowy lub instrumentalny stosunek podatkowopravny, który istniał pomiędzy spadkodawcą a organem reprezentującym związek publicznoprawny będący beneficjentem podatku²⁶⁹. Urzeczywistnienie następstwa prawnego spadkobierców, choć samo w sobie co do zasady nie wymaga żadnego aktu organu podatkowego, niejednokrotnie wymaga pewnej aktywności ze strony organu lub ze strony spadkobiercy – we wzajemnych relacjach istniejących między tymi podmiotami. Może to oznaczać konieczność podjęcia przez organ czynności o charakterze instrumentalnym lub władczym. Niejednokrotnie w związku z następstwem powstają relacje proceduralne pomiędzy spadkobiercą a organem podatkowym reprezentującym określony związek publicznoprawny. Jakkolwiek bowiem z zasady nie jest prawnie wymagana aktywność organu podatkowego, aby stwierdzić następstwo, to jednak w wielu wypadkach przejście praw lub obowiązków musi wiązać się z aktywnością organu wobec spadkobiercy (np. zwrot nadpłaty spadkobiercy, sfinalizowanie postępowania będącego w toku w chwili śmierci spadkodawcy itd.).

²⁶⁸ R. Mastalski i J. Zubrzycki zauważyli, że przyjęte w Ordynacji podatkowej zasady odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spadkodawcy, oparte na przepisach Kodeksu cywilnego, stanowią dość rzadki przypadek pełnego respektowania w prawie podatkowym instytucji prawa cywilnego, zob. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 86.

²⁶⁹ W piśmiennictwie poruszano też zagadnienie przejmowania przez spadkobierców tzw. maksymalnie ukształtowanej ekspektatywy, do czego aprobowano odniesiono się również w uzasadnieniu projektu nowej ordynacji podatkowej wniesionego do Sejmu 4 czerwca 2019 r. (druk nr 3517 Sejmu VIII kadencji), s. 313.

O ile materialnoprawne zagadnienia następstwa prawnego spadkobierców w prawie podatkowym są uregulowane w Ordynacji podatkowej, a częściowo – w przepisach ustaw regulujących poszczególne podatki, o tyle zagadnienia proceduralne wyłaniające się w związku z tymi kwestiami to materia, która musi być oceniana wyłącznie przez pryzmat przepisów Ordynacji podatkowej.

Wynikające z niej reguły procesowe wydają się proste i klarowne, jednak w praktyce wyłaniało się – i nadal wyłania – na tym tle niemało wątpliwości²⁷⁰. Część problemów z większym lub mniejszym powodzeniem rozwiązywanych było w praktyce, o czym świadczy choćby bogate orzecznictwo sądowe²⁷¹. Dostrzeżenie niektórych niedoskonałości legislacyjnych i praktycznych problemów stosowania przepisów zaowocowało nowelizacjami. Niektóre zagadnienia starano się naprawić w projekcie nowej ordynacji podatkowej²⁷².

Truizmem byłoby przypomnienie, że rozwiązania proceduralne powinny odpowiadać prawidłowo zidentyfikowanym potrzebom co do tego, czy i jakiego rodzaju kontakt spadkobiercy i organu podatkowego jest potrzebny, czemu ma on służyć. Jeśli bowiem potrzeby takiej nie widać, to kreowanie stosunków proceduralnych należy uznać za zbędne. Nie zawsze przejście

²⁷⁰ Szerzej na ten temat m.in. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, t. I, Toruń 2007, s. 686–722; por. A. Olesińska, *Postępowanie podatkowe z udziałem spadkobierców podatnika* [w:] *Odpowiedzialność podatnika: wybrane zagadnienia*, red. W. Konieczny, „Prawo i Podatki – Wydanie Specjalne”, nr 5, Warszawa 2008, s. 22–31.

²⁷¹ Por. S. Babiarczyk, *Następstwo prawne spadkobierców w orzecznictwie sądowno-administracyjnym (wybrane zagadnienia)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, z. 3, s. 21 i n.; A. Olesińska, *Postępowania podatkowe z udziałem spadkobierców podatnika*, op.cit., s. 22–31.

²⁷² Wniesionym do Sejmu 4 czerwca 2019 r. (druk nr 3517 Sejmu VIII kadencji).

praw lub obowiązków na spadkobiercę oznacza, że procesowa interakcja stron stosunku podatkowoprawnego jest potrzebna. Ustawodawca nie powinien wprowadzać rozwiązań, które wymuszają kontakt ponad niezbędną potrzebę. Powinien zarazem dążyć do uproszczenia kontaktu, zredukowania go do minimum, jeśli jest on w ogóle potrzebny.

Wydaje się, że ustawodawca nie zawsze stawiał sobie za cel taki proceduralny minimalizm. Należy jednak wykazać wyrozumiałość dla przerostu procedur dotyczących spadkobierców, który był dostrzegalny w Ordynacji podatkowej w jej pierwotnej wersji. Wówczas to bowiem po raz pierwszy (nie licząc przedwojennej szcztąkowej regulacji w podatku przemysłowym, którą obszernie relacjonuje S. Babiarcz²⁷³) wprowadzono do polskiego porządku prawnego regulacje dotyczące następstwa prawnego spadkobierców w prawie podatkowym. Przedtem spadkobiercy byli tzw. osobami trzecimi, ponoszącymi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spadkodawcy, nie było jednak materialnoprawnej regulacji dotyczącej ich wstępowania w prawa czy obowiązki zmarłego podatnika, nie było zatem potrzeby, aby przepisy przewidywały jakąkolwiek proceduralną ciągłość sytuacji mimo śmierci podatnika. Decydując się na ustanowienie spadkobierców następcami prawnymi podatnika w sferze podatkowej, ustawodawca po raz pierwszy stanął przed koniecznością uregulowania proceduralnych aspektów takiego rozwiązania. Tworzył *ex nihilo*, bez jakiegokolwiek pierwowzoru, nic zatem dziwnego, że nie ustrzegł się błędów. Przyjęty model proceduralny z całą pewnością nie był minimalistyczny. Wykreowano potrzebę kontaktu spadkobiercy z organem nawet wówczas, gdy z czysto praktycznego punktu widzenia nie było to uzasadnione. Widoczny też był pewien przerost formy, jeśli

²⁷³ S. Babiarcz, *Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców zwykłych w prawie podatkowym*, Warszawa 2013, s. 67–68.

chodzi o liczbę rozstrzygnięć wymaganych w stosunku do tego samego podmiotu.

Budując rozwiązania proceduralne odnoszące się do spadkobierców, ustawodawca wyraźnie czerpał inspirację z wcześniej ukształtowanych rozwiązań mających zastosowanie do osób trzecich. Był to jedyny w pewnym sensie „dostępny” – bo znany i stosowany – model proceduralny, inny niż ten, który miał zastosowanie do podatnika. Następstwo prawne dotąd w prawie podatkowym w ogóle przecież nie było regulowane, nie było więc rozwiązań proceduralnych które byłyby wypróbowane w tym zakresie. Co do spadkobierców, którzy zyskali status następców prawnych w sferze podatkowej z dniem 1 stycznia 1998 r., byli więc nową kategorią podmiotów stosunków podatkowoprawnych, prawodawca uznał, że należy im zagwarantować maksimum gwarancji procesowych i jako standard – tak samo jak w wypadku osób trzecich – wprowadził orzekanie o ich odpowiedzialności. Zatem, mimo reguły przejmowania praw i obowiązków z mocy prawa, wprowadzono specjalny rodzaj decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców. Prawodawca najwyraźniej starał się zagwarantować spadkobiercom daleko idącą ochronę prawną i unikał takich rozwiązań, które powodowałyby brak wiedzy zainteresowanych o przejętych przez nich obowiązkach i mogłyby potencjalnie pociągać za sobą utrudnienie realizacji uprawnień czy też szeroko rozumiane sankcje za niewykonanie obowiązków. Wprowadzając obowiązek wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców, ustawodawca zagwarantował im zarazem wysoki standard ochrony wynikający z pełnej zaskarżalności rozstrzygnięć. Z całą pewnością pod względem procesowym spadkobiercy znaleźli się w sytuacji lepszej niż podatnicy, wobec których zobowiązanie podatkowe z zasady powstaje z mocy prawa i organ praktycznie nie ma obowiązków notyfikacyjnych względem podatnika.

W pewnym sensie znaleźli się nawet w sytuacji korzystniejszej pod względem procesowym niż osoby trzecie, gdyż nie wprowadzono rozwiązań blokujących – po śmierci spadkodawcy – możliwość weryfikacji wysokości ciążących na nim należności. Spadkobierca zatem, inaczej niż osoba trzecia, ma możliwość kwestionowania np. wysokości podatku wynikającego z deklaracji złożonej przez spadkodawcę, co procesowo może zachodzić w postępowaniu zmierzającym do wydania decyzji o odpowiedzialności spadkobiercy²⁷⁴. Wydaje się zarazem, że dążenie do zapewnienia spadkobiercom maksymalnej ochrony proceduralnej wywołało pewien przerost procedur towarzyszących przejmowaniu przez nich praw i obowiązków zmarłego.

Biorąc pod uwagę okres od wejścia w życie Ordynacji podatkowej do chwili obecnej, rozwiązania proceduralne odnoszące się do spadkobierców przeszły interesującą przemianę. Oceniając z dzisiejszej perspektywy, można stwierdzić, że kolejne nowelizacje – nawet jeśli nie były krokami podejmowanymi przez ustawodawcę w wytyczonym z góry, uświadomionym kierunku – to jednak przyniosły taki efekt, który każe ten proces przemian proceduralnych postrzegać jako ewolucję, a nie zespół chaotycznych zmian. W ten proces obecnie dobrze wpisuje się projekt nowej ordynacji podatkowej²⁷⁵.

Początkowo ustawodawca wprowadził do Ordynacji podatkowej aż trzy tryby postępowania organów podatkowych wobec spadkobiercy (spadkobierców) podatnika. Stan taki trwał aż do końca 2015 r. Przesłanki wdrożenia każdego z trybów zostały ukształtowane w taki sposób, że w przypadku śmierci

²⁷⁴ Tej możliwości nie odbiera również projekt nowej ordynacji podatkowej (art. 288 § 1 i 2), wniesiony do Sejmu 4 czerwca 2019 r. (druk nr 3517 Sejmu VIII kadencji).

²⁷⁵ Wniesiony do Sejmu 4 czerwca 2019 r. (druk nr 3517 Sejmu VIII kadencji).

podatnika jego spadkobierca z reguły powinien był wziąć udział choćby w jednym z postępowań, o których była mowa w art. 100–104 O.p.²⁷⁶

Jako najbardziej oczywista nasuwała się konieczność zakończenia ewentualnych postępowań prowadzonych za życia spadkodawcy. Za pierwszy tryb postępowania wobec spadkobierców można zatem było uznać rozwiązanie, zgodne z którym spadkobierca wstępował w miejsce zmarłej strony do toczącego się postępowania. Dochodziło do tego w sytuacjach, w których w momencie śmierci podatnika toczyło się w stosunku do niego postępowanie podatkowe, którego przedmiotem były takie prawa albo obowiązki, które w związku z jego śmiercią przejmował spadkobierca. Do takiego postępowania spadkobierca wstępował w miejsce zmarłej strony, kończyło się ono decyzją w sprawie tych praw lub obowiązków (zobowiązań, nadpłat itp.), których podmiotem był spadkodawca, a zostały przejęte przez spadkobierców²⁷⁷.

Inny tryb miał zastosowanie w sytuacji, gdy w chwili śmierci spadkodawcy nie toczyło się w stosunku do niego postępowanie podatkowe, ciążyły jednak na nim niespłacone zobowiązania podatkowe – była zatem do rozstrzygnięcia kwestia odpowiedzialności spadkobiercy za te długi (art. 100 § 1 O.p.). Ten sam rodzaj decyzji, wydawanej w postępowaniu wszczynanym z urzędu wobec spadkobierców, ustawodawca wskazywał jako właściwy w sytuacji, gdy zachodziła konieczność określenia prawidłowej wysokości jego zobowiązania podatkowego, straty lub wysokości nadpłaty, względnie wysokości zwrotu podatku (art. 100 § 2a O.p.). Postępowanie wszczęte w takiej sytuacji wobec spadkobiercy kończyło się wydaniem decyzji o jego

²⁷⁶ A. Olesińska, *Postępowania podatkowe z udziałem spadkobierców podatnika*, op.cit., s. 22–31.

²⁷⁷ Ibidem.

odpowiedzialności podatkowej, względnie (lub też jednocześnie) decyzji określającej wysokość nadpłaty, straty albo zwrotu podatku (art. 100 § 1 i § 2a O.p.)²⁷⁸.

Trzeci wreszcie tryb postępowania miał zastosowanie, jeżeli spadkodawca był podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych (art. 104 O.p.). Organ podatkowy po zebraniu danych mających wpływ na wysokość zobowiązania spadkodawcy wydawał decyzję w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym lub nadpłaty w tym podatku²⁷⁹. Początkowo przepis stanowił, że w takiej decyzji organ „określa wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy”, a § 4 wskazywał termin płatności (14 dni); później zaś decyzję tę wprost nazwano decyzją ustalającą, niemniej jednak jej funkcją zawsze było dokonanie rozliczenia podatku dochodowego zmarłego podatnika, swego rodzaju zamknięcie roku podatkowego urwanego w chwili jego śmierci²⁸⁰. Przez podatek dochodowy od osób fizycznych, o którym była mowa w art. 104 O.p., należało rozumieć zarówno podatek uregulowany ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i ryczałt od przychodów ewidencjonowanych uregulowany

²⁷⁸ Ibidem.

²⁷⁹ Decyzja ta była na dodatek nazwana przez ustawodawcę decyzją „ustalającą”, co wywoływało wątpliwości co do jej prawnego charakteru. Nazwa myląco bowiem sugerowała, że mamy tu do czynienia z decyzją kreującą zobowiązanie podatkowe. Niepewność interpretacyjna potęgował fakt, że do 1 stycznia 2003 r. art. 104 § 3 O.p. posługiwał się sformułowaniem „decyzja określająca”. Zob. ibidem.

²⁸⁰ W okresie do 1 stycznia 2003 r. kiedy to art. 104 § 3 posługiwał się sformułowaniem „decyzja ustalająca” można było przyjmować, że art. 104 dotyczy rocznego rozliczenia podatku także w sytuacjach, gdy zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa, lecz spadkodawca nie złożył zeznania podatkowego ani też nie wydano za jego życia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego – nawet jeśli chodzi o lata wcześniejsze, a nie tylko o ten rok podatkowy, w trakcie którego zmarł podatnik.

w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne²⁸¹. Spośród rozmaitych konstrukcji, przewidzianych w tych ustawach, hipotezą art. 104 O.p. objęte jednak były tylko te, w których występował otwarty podatkowopravny stan faktyczny²⁸², a mówiąc wprost: dotyczyły one okresu rozliczeniowego, przed którym zamknięciem zmarł podatnik, wskutek czego zasadne było wydanie po jego śmierci decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego²⁸³.

Sposób postępowania organu podatkowego wobec spadkobierców podatnika ustawodawca początkowo uzależniał więc od przesłanek, których kryteria wyodrębnienia nie były całkowicie rozłączne²⁸⁴. Jednym z nich było bowiem to, czy w chwili

²⁸¹ Dz.U. Nr 144, poz. 930 ze zm. Tak A. Olesińska, *Postępowania podatkowe z udziałem...*, op.cit.; Eadem, *Rozliczenie podatku dochodowego od osób fizycznych po śmierci podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, z. 3–4, s. 69–70.

²⁸² Tak słusznie m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 14 listopada 2007 r., I SA/Lu 466/07 (LEX nr 433991): „1. Artykuł 104 Ordynacji podatkowej ma zastosowanie do sytuacji, kiedy podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych zmarł przed złożeniem deklaracji (zeznania) czy też przed otrzymaniem decyzji o określeniu zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych. Ten przepis ma zastosowanie do odpowiedzialności podatkowej spadkobierców podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych w otwartym stanie faktycznym”.

²⁸³ Odmienne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 24.10.2007 r. (II FSK 1212/06), stwierdziwszy, że „Przepisy art. 104 § 1 i 2 O.p. obejmują także stany faktyczne dotyczące zryczałtowanego podatku dochodowego z tytułu sprzedaży nieruchomości (art. 28 ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych)” – wyrok wraz z glosą A. Olesińskiej opublikowany w „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” 2008, z. 6. Takie stanowisko jakie zaprezentował NSA powszechnie prezentowano w orzecznictwie sądów administracyjnych, zob. przykładowo wyrok WSA w Bydgoszczy z 4 lipca 2012, I SA/Bd 381/12.

²⁸⁴ A. Olesińska, *Postępowania podatkowe z udziałem spadkobierców podatnika*, op.cit., s. 22–31.

śmierci spadkodawcy toczyło się w stosunku do niego postępowanie podatkowe (art. 100, art. 102 O.p.), równolegle zaś ustawodawca uzależniał sposób postępowania organu wobec spadkobierców od drugiego, odmiennego rodzajowo kryterium odnoszącego się do tego, czy spadkodawca był podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych (art. 104 O.p.).

W rezultacie powstawały wątpliwości, czy trzy przewidziane przez ustawodawcę tryby postępowania wobec spadkobierców należało stosować rozłącznie, a jeśli tak – to jak precyzyjnie rozgraniczyć przesłanki ich zastosowania²⁸⁵. Przykładowo, jak należało postępować w sytuacji, gdy spadkodawca miał zaległość w podatku dochodowym od osób fizycznych – czy organ powinien wszcząć postępowanie na podstawie art. 104 O.p., czy też od razu postępowanie zmierzające do wydania decyzji o odpowiedzialności spadkobiercy za istniejącą zaległość (art. 100 O.p.), czy też może uruchomić po kolei oba te postępowania i wydać kolejno dwie decyzje.

Sposób postępowania organu wobec spadkobierców podatnika był uzależniony w pierwszej kolejności od tego, czy w momencie śmierci spadkodawcy toczyło się z jego udziałem postępowanie podatkowe, czy też w momencie śmierci nie był stroną postępowania²⁸⁶. Jeśli w momencie śmierci spadkodawcy toczyło się w stosunku do niego postępowanie podatkowe mające za przedmiot prawa lub obowiązki wymienione w art. 97 O.p. (tj. takie, które przejmowali spadkobiercy) – spadkobiercy stawali się stronami postępowania toczącego się dotychczas z udziałem spadkodawcy, wstępowali do niego i było ono kontynuowane aż do wydania decyzji rozstrzygającej o pierwotnym przedmiocie tego postępowania.

²⁸⁵ Ibidem.

²⁸⁶ Ibidem.

Jeśli zaś w stosunku do spadkodawcy w chwili jego śmierci nie toczyło się postępowanie, jednak spadkodawca pozostawił niezapłacone zobowiązania podatkowe lub zaległości – wówczas organ, aby wyegzekwować je od spadkobiercy, powinien był wydać decyzję o jego odpowiedzialności (art. 100 O.p.). Postępowanie takie było wszczynane z urzędu przez organ właściwy ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy²⁸⁷. Jeśli spadkobierców było kilku, wówczas w stosunku do każdego z nich miała być wydana odrębna decyzja w sprawie odpowiedzialności. Dopuszczalne było co najwyżej połączenie prowadzonych wobec nich postępowań na podstawie art. 166 O.p. Zawsze jednak każdy ze spadkobierców otrzymywał odrębną decyzję o zakresie swojej odpowiedzialności²⁸⁸. Miał obowiązek uiszczenia należności wynikających z decyzji w terminie 14 dni od jej doręczenia (art. 100 § 3 O.p.), co zresztą błędnie przez dość długi czas uważano za argument przemawiający za konstytutywnym charakterem takiej decyzji w kontekście powstania wynikającego z niej zobowiązania i terminów przedawnienia przewidzianych w art. 68 § 1 i 2 O.p.²⁸⁹

Mając na względzie specyfikę podatku dochodowego od osób fizycznych ustawodawca z początku odrębnie uregulował w Ordynacji podatkowej zagadnienie rozliczenia spadkobierców podatnika z tego właśnie tytułu, stąd ów „trzeci tryb” syntetycznie

²⁸⁷ Taka właściwość miejscowa organów wynikała wyraźnie z art. 100 § 1 O.p.

²⁸⁸ R. Mastalski uznaje to rozstrzygnięcie za decyzję konstytutywną, tworzącą nowy stosunek prawny, który nie istnieje bez jej wydania i doręczenia – zob. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2005, s. 437. M. Zdebel wskazuje, że za deklaratoryjnym charakterem tej decyzji przemawia to, że „Przepis nie zabrania osobie zobowiązanej spełnienia zobowiązania w sposób dobrowolny” – *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, op.cit., s. 594.

²⁸⁹ Kwestię tę ostatecznie przesądzono dopiero w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 maja 2016 r., II FPS 6/15.

ujęty w art. 104 O.p. Brzmienie art. 104 O.p. zaczynającego się od słów: „Jeżeli spadkodawca był podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych [...]” wydawało się sugerować, że jego hipoteza jest bardzo szeroka, gdyż ma on mieć zastosowanie do wszystkich przypadków, kiedy to spadkodawca był podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, czyli – z praktycznego punktu widzenia – nieomal w każdym przypadku. Jednak w istocie rzeczy ten tryb odnosił się tylko do rozliczenia tego roku podatkowego, w trakcie którego spadkodawca zmarł, i miał zastosowanie tylko do rocznego zobowiązania podatkowego, a nie np. do zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości, które swego czasu powstawało (odmiennie niż obecnie) w momencie odpłatnego zbycia nieruchomości, a podatek od przychodu płatny był w terminie 14 dni od zbycia nieruchomości²⁹⁰. Ustalając rzeczywisty zakres zastosowania art. 104 O.p., należało zważyć na funkcję, jaką miał on do spełnienia na gruncie podatku o specyficznym, otwartym podatkowoprawnym stanie faktycznym. Funkcja ta polegała na wyeliminowaniu sytuacji, w których na skutek śmierci podatnika pozostawała niezadowolona kwestia jego rocznego rozliczenia podatku²⁹¹. W literaturze ujmowano to m.in. w ten sposób, że zobowiązanie podatkowe za rok nierozliczony (w formie zeznania lub decyzji określającej organu)

²⁹⁰ A. Olesińska, *Glosa do wyroku NSA z dnia 24 października 2007 r., II FSK 1212/06*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, z. 6, s. 537–541. Inaczej uważał S. Babiaryz, *Następstwo prawne spadkobierców a zwolnienie podatkowe w związku z przeznaczeniem przychodu ze sprzedaży nieruchomości na cele mieszkaniowe. Glosa do wyroku NSA z dnia 24 października 2007 r., II FSK 1212/06*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 4, s. 77–84.

²⁹¹ A. Olesińska, *Postępowania podatkowe z udziałem spadkobierców podatnika*, op.cit., s. 22–31; Eadem, *Rozliczenie podatku dochodowego od osób fizycznych po śmierci podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, z. 3–4, s. 69–70.

należało ustalać na podstawie art. 104 O.p., a w pozostałych przypadkach miał zastosowanie art. 100 O.p.²⁹²

Tak zarysowany stan prawny, tj. istnienie trzech możliwych wariantów postępowania organu wobec spadkobierców, istniał do końca 2015 r. Wówczas to skreślono art. 104 O.p. O.p. Jak wyżej wspomniano, przewidywał on w zasadzie obligatoryjne wydanie w stosunku do spadkobierców decyzji ustalającej wysokość zobowiązania zmarłego podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych – za ten rok, w trakcie którego zmarł podatnik, z tej racji, że za ten rok nie było i nie będzie złożone zeznanie podatkowe. Dopiero po doręczeniu tej decyzji wymiarowej potencjalnie otwierała się kwestia odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązanie wynikające z takiej decyzji.

Skreślenie art. 104 O.p. było słusznym posunięciem. Jego istnienie prowadziło do niepotrzebnej multiplikacji procedur, które mogły się toczyć wobec spadkobierców. Ustawodawca wahał się, czy zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym w razie śmierci podatnika przed końcem okresu rozliczeniowego powstaje z mocy prawa – tak jak standardowo następuje to z upływem roku podatkowego. O tym wahaniu świadczyła zmiana nazwy decyzji przewidzianej w art. 104 O.p. z „określającej” na „ustalającą”. Zasadnie ustawodawca uznał w końcu, że zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych zawsze powstaje z mocy prawa – nawet gdy podatnik zmarł przed końcem okresu rozliczeniowego²⁹³. Skoro tak, to

²⁹² Tak R. Dowgier [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa, komentarz LEX*, 5. Wydanie, Warszawa 2013, s. 678.

²⁹³ Przedtem sądy wydawały się podążać za tokiem rozumowania ustawodawcy i orzekały, że „zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych powstaje z mocy samego prawa i wskutek samoobliczenia wraz z zakończeniem roku podatkowego. W sytuacji gdy podatnik umiera w trakcie roku podatkowego, nie dochodzi do powstania zobowiązania

za zbędne należy uznać wydawanie decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego za ten rok, niezależnie od tego, że za ten rok nie było i nie będzie złożone zeznanie podatkowe (nadal bowiem – słusznie – spadkobierców nie obciążono obowiązkiem złożenia zeznania podatkowego obejmującego dochody zmarłego)²⁹⁴. Ewentualne rozliczenie podatku dochodowego od dochodów osiągniętych przez spadkodawcę w wielu wypadkach nastąpi w zeznaniu rocznym składanym przez pozostałego przy życiu współmałżonkach – przynajmniej w tych przypadkach wydawanie decyzji z art. 104 O.p. byłoby całkowicie zbędne, a nawet wbrew uprawnieniu pozostałego przy życiu

podatkowego w tym trybie” (tak wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 września 2016 r. VIII SA/Wa 142/16, LEX nr 2149017). Sąd ten konsekwentnie przyjął, że jakkolwiek nie ma możliwości zastosowania art. 68 § 1 O.p. do decyzji wydanej na podstawie art. 100 § 1 O.p., wynikający z faktu, iż decyzje te nie ustalają i nie kreują zobowiązań podatkowych czy zobowiązań spadkobierców, przy czym należności, za które odpowiadają spadkobiercy, nie mają charakteru samoistnego – to nie dotyczy to decyzji wydawanych w warunkach art. 104 O.p. W tym przypadku decyzja ustala i kreuje zobowiązanie podatkowe spadkobiercy. Sąd zauważył, że art. 104 § 3 O.p. stanowi powtórzenie treści art. 21 § 1 pkt 2 O.p. Przyjęto, że spadkobierca przejmuje jedynie obowiązek podatkowy spadkodawcy, który wskutek śmierci podatnika, tj. spadkodawcy, wymaga skonkretyzowania wobec spadkobiercy poprzez wydanie przewidzianej w art. 104 decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. W tym wypadku termin przedawnienia do jej wydania należy określać na podstawie art. 68 § 1 O.p. Sąd zarazem uznał, że jest to termin trzyletni, a nie pięcioletni (tj. taki, który ma zastosowanie w razie m.in. niezłożenia deklaracji podatkowej). To ostatnie stanowisko, aczkolwiek w wyroku nie było bliżej uzasadnione, należy uznać za słuszne – albowiem podatnik zmarły w trakcie roku podatkowego nie miał obowiązku złożenia rocznego zeznania podatkowego, nie wchodziło zatem w rachubę zastosowanie wydłużonego (5-letniego zamiast 3-letniego) terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

²⁹⁴ Rozwiązanie przewidujące wydawanie decyzji ustalających było od dawna przedmiotem krytyki, zob. A. Olesińska, *Rozliczenie podatku dochodowego...*, op.cit., s. 77.

współmałżonka mogłoby blokować skorzystanie przez niego z uprawnienia przewidzianego w art. 6a u.p.d.o.f. Nawet jednak jeśli ewentualny pozostały przy życiu współmałżonek nie obejmuje swoim zeznaniem rocznym dochodów zmarłego, to i tak nie ma powodu, aby organ w odrębnej decyzji dokonywał „ustalenia” (jak stanowił przepis), czy też „określenia” wysokości zobowiązania podatkowego zmarłego (tak przepis stanowił w swym pierwotnym brzmieniu, tj. od początku obowiązywania Ordynacji podatkowej do końca 2002 r.). Jeśli zaliczki uiszczone za jego życia nie pokrywają należnego podatku, to kwota podatku może z powodzeniem zostać określona w decyzji o odpowiedzialności spadkobierców (art. 100 § 1 w zw. z § 2 O.p.).

Od 1 stycznia 2016 r. ustawa nie przewiduje już wydawania wobec spadkobierców podatnika odrębnych decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym spadkodawcy. Zniknęła tym samym ostatnia (trzecia) z omawianych wyżej procedur, które organ mógł wdrożyć wobec spadkobierców. Decyzje wydawane na podstawie art. 104 O.p. miały szczególny charakter, w zasadzie nie dotyczyły sukcesji jako takiej, lecz wysokości zobowiązania podatkowego, które było co prawda objęte sukcesją, ale ten fakt i tak powinien podlegać w dalszej dopiero kolejności stwierdzeniu w odrębnej decyzji, wydanej na podstawie art. 100 O.p.²⁹⁵ Adresatami decyzji wydawanej na podstawie art. 104 O.p. byli wszyscy spadkobiercy, w takiej decyzji organ wskazywał kwotę należnego zobowiązania podatkowego lub – względnie: oraz – kwotę nadpłaty. Po kilkunastu latach obowiązywania Ordynacji podatkowej słusznie usunięto przewidziany tylko dla podatku dochodowego odrębny tryb niż ten, który należało stosować wobec spadkobierców

²⁹⁵ Zob. A. Olesińska, *Pozycja prawna spadkobierców podatnika...*, op.cit., s. 20. O „niedorzecznej wręcz multiplikacji procedur” pisano od dawna, zob. A. Olesińska, *Rozliczenie podatku dochodowego...*, op.cit., s. 75.

w pozostałych podatkach. Od tej pory do podatku dochodowego znajdują zatem zastosowanie ogólne reguły przejmowania praw i obowiązków zmarłego oraz odpowiedzialności spadkobierców.

Skreśleniu art. 104 O.p. towarzyszyła zamiana brzmienia art. 100 § 1 O.p. polegająca na tym, że organ podatkowy wydaje jedną decyzję dotyczącą praw i obowiązków wszystkich spadkobierców, a nie – tak jak przedtem – odrębną decyzję o odpowiedzialności każdego spadkobiercy. Przedtem, przed „rozdzieleniem” ewentualnej należności pomiędzy spadkobierców ustawodawca odrębnie, jedną decyzją nakazywał ustalać jej wysokość. Obecnie w jednej decyzji wydanej na podstawie art. 100 O.p. organ rozstrzyga zarówno o wysokości należności przypadających do zapłaty, jak też ich o zakresie sukcesji poszczególnych spadkobierców.

W myśl art. 100 § 2a O.p. organ podatkowy wydając decyzję o odpowiedzialności spadkobiercy (spadkobierców), określa prawidłową kwotę należności ciążących na spadkodawcy, a obciążających spadkobierców. W swym pierwotnym brzmieniu przepis art. 100 § 2 O.p. szczegółowo wymieniał, jakiego rodzaju należności mogą być objęte tym „określeniem” wysokości zawartym w decyzji o odpowiedzialności²⁹⁶. Później przepis § 2

²⁹⁶ Art. 100 § 2 O.p. w brzmieniu obowiązującym od momentu uchwalenia ustawy do końca 2002 r. stanowił: „W decyzji, o której mowa w § 1, organ podatkowy określa wysokość: 1) zaległości podatkowych z tytułu poszczególnych zobowiązań podatkowych spadkodawcy oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości, 2) pobranych, a nie wpłaconych podatków z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika lub inkasenta, 3) niezwróconych przez spadkodawcę zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług oraz ich oprocentowania, 4) opłaty prolongacyjnej, 5) kosztów postępowania egzekucyjnego”. Od dnia 1 stycznia 2003 r. przepis ten nie wymieniał już szczegółowo wszystkich możliwych należności, lecz uzyskał brzmienie: „§ 2. W decyzji organ podatkowy określa wysokość zobowiązań spadkodawcy, o których mowa w art. 98 § 1 i 2”. Z dniem 1 września 2005 r. z kolei przepis § 2 został nieznacznie zmieniony („W decyzji organ podatkowy określa wysokość

nieznacznie zmieniono (uzyskał brzmienie: „W decyzji organ podatkowy określa wysokość znanych w dniu otwarcia spadku zobowiązań spadkodawcy, o których mowa w art. 98 § 1 i 2, z zastrzeżeniem § 2a”), ale zarazem – co bardzo istotne – dodano wówczas § 2a o brzmieniu: „Wydając decyzję, organ podatkowy określa 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 spadkodawca deklaracji nie złożył”. Zbliżono się zatem do takiej koncepcji, jaka w stosunku do podatnika znajduje odzwierciedlenie w art. 21 § 3 O.p. Ustawa kładzie więc nacisk na to, że orzekając o odpowiedzialności spadkobierców, organ ma ich wysokość określić „prawidłowo”. Rzecz jasna ingerencja organu w wysokość zobowiązań podatkowych spadkodawcy nie dotyczy sytuacji, gdy za życia spadkodawcy została wydana w stosunku do niego decyzja określająca lub ustalająca wysokość ciążącego na nim zobowiązania podatkowego. W takim przypadku treść tej znajdującej się w obrocie prawnym

znanych w dniu otwarcia spadku zobowiązań spadkodawcy, o których mowa w art. 98 § 1 i 2, z zastrzeżeniem § 2a”), ale zarazem – co bardzo istotne – dodano wówczas § 2a kładący nacisk na to, że organ nie jest związany treścią deklaracji złożonej przez spadkodawcę lub też może orzekać mimo jej braku. Zbliżono się zatem w istocie do takiej koncepcji, jaka w stosunku do podatnika znajduje odzwierciedlenie w art. 21 § 3 O.p. Dodany art. 100 § 2a O.p. miał bowiem następujące brzmienie: „Wydając decyzję, organ podatkowy określa 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 spadkodawca deklaracji nie złożył”.

decyzji bezpośrednio rzutuje na zakres odpowiedzialności spadkobiercy²⁹⁷.

2. KONTYNUACJA POSTĘPOWANIA WSZCZĘTEGO ZA ŻYCIA SPADKODAWCY

Skutki śmierci osoby fizycznej w trakcie postępowania podatkowego toczącego się z jej udziałem należy rozpatrywać na dwóch płaszczyznach: materialnoprawnej i proceduralnej²⁹⁸. Z materialnoprawnego punktu widzenia istotne jest to, czy i w jakim zakresie następcy prawni, tj. spadkobiercy, przejmują prawa lub obowiązki, których dotyczyło postępowanie. Odpowiedzi na to pytanie należy poszukiwać w art. 97 i art. 98 O.p., które określają zakres następstwa prawnego i odpowiedzialności²⁹⁹. Jeśli spadkobiercy nie przejmują praw (obowiązków) będących przedmiotem postępowania, powinno ono zostać umorzone jako bezprzedmiotowe (art. 208 § 1 O.p.). Jego kontynuowanie byłoby bezcelowe, gdyż brak jest podmiotu, do którego mogłaby być adresowana decyzja rozstrzygająca sprawę co do istoty. Jeśli natomiast spadkobiercy przejęli prawa (obowiązki), których dotyczyło postępowanie – wstępują do niego w charakterze stron (art. 102 § 2 O.p.)³⁰⁰.

Tak ukształtowany stan prawny, jaki zaistniał od momentu wyeliminowania art. 104 O.p. przewidującego wydawanie

²⁹⁷ Chyba że decyzja wydana w stosunku do spadkodawcy zostanie we właściwym postępowaniu uchylona lub zmieniona. Przykładowo, w orzecznictwie słusznie dopuszczono możliwość wznowienia postępowania zakończonego wobec spadkodawcy – na żądanie spadkobiercy.

²⁹⁸ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015, op.cit., s. 513.

²⁹⁹ *Ibidem*.

³⁰⁰ Zob. R. Dowgier, *Śmierć podatnika a wymiar i pobór podatków lokalnych (zagadnienia proceduralne)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 2, s. 5–8.

w stosunku do spadkobierców odrębnych decyzji w sprawie podatku dochodowego, obowiązuje do chwili obecnej. Jeśli zatem w chwili śmierci spadkodawcy toczyło się w stosunku do niego postępowanie podatkowe dotyczące tego rodzaju praw lub obowiązków, które są wymienione w art. 97 O.p., wstępują jego spadkobiercy. Wynika to z art. 102 § 2 O.p.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie definiują pojęcia „postępowanie podatkowe”, wydaje się jednak, że w tym wypadku chodzi o każde postępowanie prowadzone przez organ podatkowy w trybie Działu IV, mające na celu orzeczenie o uprawnieniach lub obowiązkach podmiotów stosunków podatkowo-prawnych³⁰¹.

Zgodnie z art. 201 § 1 pkt 1 O.p. organ podatkowy w razie śmierci strony zawiesza postępowanie, jeżeli nie podlega ono umorzeniu jako bezprzedmiotowe (bezprzedmiotowe staje się np. postępowanie w sprawie umorzenia zaległości podatkowej). Postępowanie podatkowe, które dotyczy określenia wysokości należności podatkowych strony, nie staje się wskutek jej śmierci bezprzedmiotowe, jeśli za należność tę może odpowiadać inny podmiot na podstawie art. 97 §1 w zw. z art. 98 § 1 lub 2 O.p. lub też postępowanie dotyczyło prawa, które przejmują spadkobiercy na podstawie art. 97§ 1 O.p. Podobnie rzecz się będzie miała z postępowaniem zmierzającym do określenia prawidłowej wysokości straty poniesionej przez spadkodawcę – prawo do odliczenia straty przejmują spadkobiercy, a zatem postępowanie podatkowe, jeśli rozpoczęło się za życia spadkodawcy, nie podlega umorzeniu.

W myśl art. 133 §1 O.p. stroną postępowania może być również następca prawny podatnika, płatnika lub inkasenta. W wypadku śmierci podatnika do postępowania wstępują zatem jego

³⁰¹ Por. M. Zdebel [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2016, op.cit., s. 633.

następcy prawni. Postępowanie może być jednak kontynuowane dopiero wówczas, gdy we właściwym trybie zostanie ustalone, kto jest spadkobiercą, a poprzez to stroną³⁰². Jest to zagadnienie wstępne, a zatem podstawą do zawieszenia postępowania wobec spadkobierców *de facto* jest nie tylko pkt 1, lecz także art. 201 § 1 pkt 2 O.p. (konieczność rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego, tj. tego, kto jest spadkobiercą zmarłej strony i w jakiej części dziedziczy)³⁰³. Zarazem na podstawie art. 203 O.p. organ powinien wezwać spadkobiercę, aby ten w oznaczonym terminie wystąpił do sądu z wnioskiem o stwierdzenie nabycia spadku, chyba że spadkobierca wykaże, że już to uczynił. Jeśli spadkobierca w oznaczonym terminie nie wystąpi do sądu, organ sam zwróci się z wnioskiem o stwierdzenie nabycia spadku na rzecz oznaczonej osoby – zob. art. 203 § 2 O.p. Legitymację do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nabycia spadku ma bowiem w świetle art. 1025 k.c. „każdy, kto ma w tym interes”. Tak szeroka formuła sprawia, że legitymację (pod warunkiem istnienia jakiegokolwiek interesu w tym zakresie) ma również organ podatkowy. Sprawy związane z dziedziczeniem rozpoznaje sąd właściwy ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy.

Zgodnie z art. 205a § 2 O.p., jeśli w ciągu roku od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania nie zgłoszą się lub nie zostaną ustaleni spadkobiercy zmarłej strony, organ

³⁰² Spadkobiercy – jeśli jest ich więcej niż jeden – nie stają się jednak jedną „stroną”, lecz stronami postępowania, do którego wstąpili po śmierci spadkodawcy. Spadkobiercy nie są podmiotem zbiorowym, każdy z nich ma przymiot strony. Ustawodawca nie przyjął tu takiej koncepcji, jaka znalazła wyraz w odniesieniu do małżonków, którzy złożyli wspólne zeznanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych – zgodnie z art. 133 § 3 O.p. „W przypadku, o którym mowa w art. 92 § 3, jedną stroną postępowania są małżonkowie i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga”.

³⁰³ Za zagadnienie wstępne uważa tę kwestię m.in. A. Mariański, *Rozliczenie w podatku dochodowym od osób fizycznych po śmierci podatnika*, „Glosa” 2003, nr 5, s. 19.

podatkowy może zwrócić się do sądu o ustanowienie kuratora spadku, chyba że kurator taki został już ustanowiony. Wystąpienie z wnioskiem o ustanowienie kuratora spadku nie jest obowiązkiem, lecz uprawnieniem organu podatkowego. Po wtóre, przepis ten może znaleźć zastosowanie tylko wówczas, kiedy organ podatkowy nie ma możliwości zastosowania się do dyspozycji zawartych w art. 203 § 1 i 2 O.p., tj. kiedy strona nie wystąpiła do sądu z wnioskiem o stwierdzenie nabycia spadku, a organ sam nie może tego uczynić, gdyż np. nie dysponuje wiedzą dotyczącą domniemanych spadkobierców lub wiedza ta jest niewystarczająca (np. brak możliwości ustalenia adresów domniemanych spadkobierców uniemożliwia skuteczne wystąpienie do sądu z wnioskiem o stwierdzenie nabycia spadku).

Należy jednak zauważyć, że kurator spadku ustanowiony przez sąd nie może brać udziału w postępowaniu podatkowym, ponieważ żaden przepis prawa podatkowego (materialno-prawny ani proceduralny) takiej możliwości nie przewiduje³⁰⁴. Ustanowienie kuratora spadku *de facto* nie usuwa zatem tej przeszkody, z powodu której organ podatkowy zawiesił postępowanie. Za błąd legislacyjny należy uznać to, że art. 205a § 1 pkt 1 O.p. wśród okoliczności obligujących organ podatkowy do podjęcia postępowania zwieszzonego z urzędu wymienia powołanie przez sąd kuratora spadku³⁰⁵. Na szczęście błędu tego nie powielono w projekcie nowej ordynacji podatkowej³⁰⁶.

³⁰⁴ Aczkolwiek WSA w Lublinie w wyroku z 16 września 2011 r., I SA/Lu 950/10 uznał, że kurator spadku może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty, zob. *Prawo podatkowe z kazuami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018, s. 117.

³⁰⁵ Szerzej na ten temat B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II, Toruń 2007, s. 385–386.

³⁰⁶ Art. 442 pkt 1) projektu przewiduje co prawda, że postępowanie zawieszony z powodu śmierci strony podejmuje się „w szczególności” po

Zakres takiego postępowania, które było wszczęte wobec spadkodawcy, a po jego śmierci toczy się z udziałem spadkobierców, pozostaje niezmieniony, mimo śmierci strony i wstąpienia w jej miejsce spadkobierców, powinno ono zakończyć się decyzją rozstrzygającą sprawę co do istoty – przy czym „sprawą” jest ta sprawa, co do której postępowanie wszczęto wobec pierwotnej strony, czyli spadkodawcy. Właściwość organu pozostanie niezmieniona. Z art. 102 § 2 O.p. wynika, że kontynuowane z udziałem spadkobierców mają być tylko postępowania dotyczące praw i obowiązków wymienionych w art. 97 O.p., to jest takich, które nie wygasają z chwilą śmierci podatnika. Jeśli natomiast postępowanie dotyczyło praw lub obowiązków, które wygasły wraz ze śmiercią podatnika, dotyczące ich postępowanie stało się bezprzedmiotowe i powinno zostać umorzone na podstawie art. 208 § 1 O.p. Rozstrzygnięcie, jakiego rodzaju prawa i obowiązki wygasają wraz ze śmiercią podmiotu, to kwestia właściwej interpretacji art. 97 O.p., to jest przede wszystkim właściwego określenia zakresu pojęć „prawo majątkowe” i „obowiązek majątkowy”. Jako bezdyskusyjny przykład postępowania, które na skutek śmierci strony powinno być umorzone jako bezprzedmiotowe, w literaturze podaje się wszczęte na wniosek zmarłego postępowanie w sprawie udzielenia ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego (art. 67a O.p.)³⁰⁷.

Co najmniej od 1 stycznia 2016 r. należy też przyjmować, że postępowanie wszczęte w przedmiocie ustalenia wysokości

zgłoszeniu się lub po ustaleniu spadkobierców zmarłego albo zarządcy sukcesyjnego w sprawach objętych zarządem sukcesyjnym, katalog nie jest zatem zamknięty i teoretycznie podjęcie postępowania mogłoby nastąpić po ustanowieniu kuratora spadku. Jednakże uzasadnienie projektu nowej ordynacji podatkowej wskazuje wyraźnie, że pominięcie kuratora spadku było zabiegiem świadomym i celowym (s. 459–460 projektu wniesionego do Sejmu 4 czerwca 2019 r., druk nr 3517 Sejmu VIII kadencji).

³⁰⁷ Takie przykłady podają np. A. Mariański, S. Babiarz.

zobowiązania podatkowego powstającego w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 2 O.p. w razie śmierci strony powinno być umorzone jako bezprzedmiotowe. Co najmniej od tej daty bowiem należy uznawać, że spadkobiercy podatnika nie przejmują nieskonkretyzowanego w decyzji ustalającej obowiązku podatkowego spadkodawcy³⁰⁸. Doręczenie spadkodawcy decyzji organu pierwszej instancji wywiera zaś skutek w postaci powstania zobowiązania podatkowego – od tej pory zatem nie mamy już do czynienia z samym obowiązkiem podatkowym, lecz z zobowiązaniem podatkowym, które jako obowiązek majątkowy jest przejmowane przez spadkobierców. Jeśli zatem podatnik zmarł po doręczeniu mu decyzji organu pierwszej instancji, od której wniósł on odwołanie – postępowanie powinno dalej toczyć się z udziałem spadkobierców. Nie byłoby ono bezprzedmiotowe, ponieważ zobowiązanie podatkowe (a zatem obowiązek majątkowy w rozumieniu art. 97 § 1 O.p.) już istnieje. Podobnie należy ocenić sytuację, w której podatnik zmarł po doręczeniu mu decyzji ustalającej, lecz przed upływem terminu na wniesienie odwołania – wówczas organ stosownie do dyspozycji art. 103 § 1 pkt 3 O.p. powinien zawiadomić spadkobierców o decyzji doręczonej spadkodawcy i pouczyć ich prawie do złożenia odwołania. Dalsze postępowanie z udziałem spadkobierców nie byłoby bezprzedmiotowe, o ile oczywiście odwołanie zostanie złożone. Jeśli spadkobierców jest kilku, każdy z nich ma przymiot strony i każdy indywidualnie jest legitymowany do wniesienia

³⁰⁸ S. Babiaryz [w:] Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 745. Wcześniej często prezentowano w orzecznictwie podgląd, że na podstawie art. 97 §1 O.p. spadkobierca podatnika przejmuje obowiązek podatkowy spadkodawcy, 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 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tak np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 września 2010 r., II FSK 1193/10.

odwołania. Wniesienie odwołania choćby przez jednego z wielu spadkobierców spowoduje, że decyzja nie staje się ostateczna, lecz sprawa podlega rozpatrzeniu w trybie odwoławczym. Jeśli natomiast żaden ze spadkobierców nie złoży odwołania, wówczas decyzja stanie się ostateczna i będzie wywierać skutek dla spadkobierców w tym sensie, że przejmą oni na podstawie art. 97 § 1 O.p. wynikające z niej zobowiązanie podatkowe, będące obowiązkiem majątkowym.

3. ZARZĄD SUKCESYJNY A KONTYNUACJA POSTĘPOWANIA WSZCZĘTEGO WOBEC SPADKODAWCY

Odnośnie do zakresu podmiotowego postępowania wszczętego za życia podatnika, a kontynuowanego po jego śmierci, powstają pewne wątpliwości po zmianach, które weszły w życie 25 listopada 2018 r.³⁰⁹ Od tego momentu zgodnie z art. 97 § 1a O.p. „Przedsiębiorstwo w spadku, w przypadku gdy ustanowiono zarząd sukcesyjny, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie odrębnych ustaw. Przepis art. 26 stosuje się odpowiednio”. Po pierwsze zatem, przedsiębiorstwo w spadku zyskało swego rodzaju podmiotowość podatkowoprawną, tak bowiem należy rozumieć jego zdolność do wstąpienia w prawa i obowiązki zmarłego przedsiębiorcy, w określonym zakresie. Co ważniejsze zaś, takie przedsiębiorstwo w spadku (w wypadku ustanowienia zarządu sukcesyjnego) staje się następcą prawnym zmarłego podatnika w zakresie praw i obowiązków, które były

³⁰⁹ Przepis dodany na mocy art. 78 pkt 4 lit. b) ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Dz.U. z 2018, poz. 1629).

związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Sformułowanie, że przedsiębiorstwo w spadku wstępuje w prawa i obowiązki zmarłego – należy uważać właśnie za ustanowienie go następcą prawnym, w określonym zakresie. Po śmierci przedsiębiorcy przedsiębiorstwo w spadku staje się podmiotem tych praw i obowiązków, które wskazano w art. 97 § 1a O.p. Wydaje się, że ustawodawca na płaszczyźnie proceduralnej przeoczył ten fakt i niezasadnie nie uwzględnił przedsiębiorstwa w spadku (lub choćby zarządcy sukcesyjnego, który wykonuje jego prawa i obowiązki) w treści art. 102 § 2 O.p. Skoro nie tylko spadkobiercy, ale także przedsiębiorstwo w spadku może być następcą prawnym podatnika i wstąpić z chwilą jego śmierci w prawa i obowiązki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, to zgodnie z art. 102 § 2 O.p. nie tylko spadkobiercy, ale także przedsiębiorstwo w spadku (zarządca sukcesyjny) powinno mieć zdolność do wstąpienia do postępowania w miejsce zmarłej strony. W przeciwnym bowiem razie może się okazać, że mimo ustanowienia zarządu sukcesyjnego, to spadkobiercy i tylko spadkobiercy staną się adresatami decyzji kończącej postępowanie – nawet w sytuacji, gdy decyzja taka dotyczy praw lub obowiązków, w które wstąpiło przedsiębiorstwo w spadku.

Pominięcie przedsiębiorstwa w spadku (zarządcy sukcesyjnego) w treści art. 102 § 2 O.p. należy zatem uznać za istotne niedopatrzenie ze strony ustawodawcy. Z jednej strony oznacza to pozbawienie zarządcy sukcesyjnego możliwości działania na płaszczyźnie procesowej, z drugiej zaś strony wydaje się w wielu wypadkach bezpodstawnie obarczać spadkobierców przymiotem strony – skoro *expressis verbis* art. 102 § 2 O.p. przewiduje ich wstąpienie do postępowania, nie zważając na to, czy jest to racjonalne.

Uznanie, że spadkobiercy nie są stronami takiego postępowania (jeśli to nie oni przejęli prawa lub obowiązki zmarłego

przedsiębiorcy) może ewentualnie nastąpić poprzez poczynioną na gruncie art. 133 § 1 O.p. konstatację, że w konkretnej sprawie nie mają przymiotu strony, ponieważ postępowanie nie dotyczy ich praw i obowiązków, nie żądają czynności od organu ani też ich interesu prawnego działanie organu nie dotyczy³¹⁰. Jednak nawet uznanie, że spadkobiercy nie powinni być (nie są) stronami postępowania, nie przesądza automatycznie o tym, że art. 102 § 2 O.p. obejmie ich swoim zakresem. Wydaje się, że jedyną podstawą do tego, aby przedsiębiorstwo w spadku reprezentowane przez zarządcę sukcesyjnego mogło stać się stro-

³¹⁰ Z drugiej jednak strony należy zauważyć, że zarząd sukcesyjny wygasa z upływem okresu, na jaki został ustanowiony, najpóźniej zaś z upływem dwóch lat od dnia śmierci przedsiębiorcy. Sąd z ważnych przyczyn może przedłużyć okres zarządu sukcesyjnego na czas nie dłuższy niż pięć lat od dnia śmierci przedsiębiorcy. Zarząd sukcesyjny wygasa także z dniem uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia albo wydania europejskiego poświadczenia spadkowego, jeżeli jeden spadkobierca albo zapisobierca windykacyjny nabył przedsiębiorstwo w spadku w całości. Może się zatem okazać, że pewne obowiązki przejęte przez przedsiębiorstwo w spadku nie zostały spełnione podczas trwania zarządu sukcesyjnego, tak samo zresztą jak pewne prawa zmarłego mogły nie zostać w tym czasie „skonsumowane”. Przepisy nie wskazują, aby w takiej sytuacji wygasły. Jeśli przyjąć, że nie wygasają, to powstaje pytanie, czy po wygaśnięciu zarządu sukcesyjnego „wracają” one do spadkobierców, tak jak stałoby się to od razu po śmierci spadkodawcy, gdyby nie ustanowiono zarządu sukcesyjnego. Trudno stwierdzić, czy ustawodawcy towarzyszyła głębsza refleksja na ten temat, mimo że instytucję zarządu sukcesyjnego odniósł w szczególności do stosunków podatkowych. Przepisy podatkowe wyraźnie tej kwestii nie regulują. Zarząd sukcesyjny to stan przejściowy. Gdyby jednak przyjąć, że po jego wygaśnięciu istniejące nadal prawa i obowiązki zmarłego przechodzą na spadkobierców, wówczas mimo ustanowienia zarządu sukcesyjnego istniałyby pewne merytoryczne podstawy do tego, aby nawet w czasie jego trwania spadkobierców traktować jako strony toczących się postępowań. Trudno jednak oprzeć się wrażeniu, że byłiby oni stronami „na wszelki wypadek”, a ich interes (w istocie rzeczy potencjalny, a nie aktualny) miałby raczej charakter interesu faktycznego, a nie interesu prawnego.

ną postępowania, jest w takiej sytuacji art. 133 § 1 O.p. Uznać bowiem należy, że przedsiębiorstwo w spadku jest następcą prawnym wymienionym w tym przepisie, a ponadto spełnia przedmiotowe przesłanki bycia stroną postępowania. Wskazany wyżej brak w treści art. 102 § 2 O.p. tego nie niweczy.

Również w projekcie nowej ordynacji podatkowej³¹¹ wyraźnie nie przewidziano wstąpienia przedsiębiorstwa w spadku (zarządcy sukcesyjnego) do postępowania podatkowego w miejsce zmarłej strony (zob. art. 291 projektu będący odpowiednikiem art. 102 O.p.). Uzupełniono jedynie zakres obowiązków informacyjnych ciążyących na organach podatkowych, wskazując, że w odpowiednim zakresie mają one informować także zarządcę sukcesyjnego o sytuacji procesowej, w jakiej spadkodawca znajdował się w chwili śmierci (tj. informować o toczących się postępowaniach, złożonych środkach odwoławczych, wszczętej kontroli itd. – art. 292 projektu nowej ordynacji podatkowej³¹²). Ze względu na sformułowanie „także” należy uznać, że w sytuacjach, gdy ustanowiono zarząd sukcesyjny i przedsiębiorstwo w spadku (a nie spadkobierca) wstępuje w przewidziane przepisami prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą (art. 285 § 2 projektu) – organ informuje zarządcę sukcesyjnego o sytuacjach wymienionych w art. 292 § 2 O.p. projektu, lecz nie następuje to z wyłączeniem spadkobierców, lecz obowiązek informacyjny ciąży w takich sytuacjach na organie podatkowym zarówno wobec spadkobierców, jak i wobec zarządcy sukcesyjnego.

Warto dodać, że z art. 7a § 1 O.p. wynika, jaka relacja zachodzi między pojęciami „przedsiębiorstwa w spadku” i „zarządcy sukcesyjnego”. Wskazano, że prawa i obowiązki podatnika

³¹¹ Wniesionym do Sejmu 4 czerwca 2019 r. (druk nr 3517 Sejmu VIII kadencji).

³¹² Ibidem.

oraz płatnika będącego przedsiębiorstwem w spadku, w przypadku gdy na mocy ustaw podatkowych podlega obowiązkowi podatkowemu, w okresie od dnia ustanowienia do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego wykonuje zarządca sukcesyjny. Niestety, w kontekście omawianego tu zagadnienia przepis ten zawiera lukę, nie przewidziano w nim bowiem, aby zarządca sukcesyjny wykonywał prawa i obowiązki przedsiębiorstwa w spadku – jako następcy prawnego. Uwzględniono tylko to, że przedsiębiorstwo w spadku może być podatnikiem lub płatnikiem, zapomniano zaś o tym, że jest ono też następcą prawnym. Trudno jednak byłoby przyjąć, że w takiej sytuacji zarządca sukcesyjny pozostaje z boku.

W odniesieniu do materii dotkniętej obecnie wskazanym wyżej niedociągnięciem legislacyjnym (pominięcie wyraźnego wskazania strony postępowania w wypadku ustanowienia zarządu sukcesyjnego), *pro futuro* w projekcie nowej ordynacji podatkowej³¹³ nie naprawiono sytuacji. W art. 53 § 1 projektu zamieszczono jedynie powtórzenie regulacji zawartej obecnie w art. 7a O.p.

Podsumowując, należy wskazać, że w razie ustanowienia zarządu sukcesyjnego przedsiębiorstwo w spadku (i wykonujący jego prawa zarządca sukcesyjny) mogą na gruncie prawa podatkowego występować w dwojakiej roli: zarówno jako podatnik lub płatnik, czyli w związku z własną aktywnością przedsiębiorstwa już po śmierci podatnika, jak też w charakterze następcy prawnego, w zakresie obowiązków lub praw przejętych po podatniku, na przykład jako podmiot odpowiedzialny za zaległości podatkowe podatnika powstałe przed jego śmiercią. Ta druga rola nie w pełni została przez ustawodawcę (i projektodawcę) dostrzeżona na płaszczyźnie proceduralnej.

³¹³ Ibidem.

4. SKUTKI ŚMIERCI PODATNIKA W TOKU PROCEDUR KONTROLNYCH

Analiza przepisów Ordynacji podatkowej nie daje w pełni jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy zasada, że spadkobiercy (ewentualnie także przedsiębiorstwo w spadku) wstępują do toczącego się postępowania w miejsce zmarłej strony, ma zastosowanie także do kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. Jest to wątpliwość sprowadzająca się do pytania, czy kontrola podatkowa lub celno-skarbowa wszczęta w stosunku do spadkodawcy powinna być po jego śmierci kontynuowana. Komentatorzy w większości tego problemu nie dostrzegają, a jeśli dostrzegają – to na tak postawione pytanie odpowiadają twierdząco³¹⁴. Praktyka orzecznicza akceptuje kontynuowanie kontroli podatkowej w stosunku do spadkobierców zmarłego podatnika³¹⁵. Jednak pozostają w tej mierze istotne wątpliwości.

W myśl art. 281 § 1 O.p. organy podatkowe przeprowadzają kontrolę podatkową u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych. Następcy prawni, a zatem m.in. spadkobiercy, znaleźli się więc w kręgu podmiotów, u których można prowadzić kontrolę. Zarazem art. 281 § 2 O.p. jako cel kontroli wskazuje „sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego”. Dalej, należy zauważyć, że zgodnie z art. 281 § 1 O.p. kontrolowanym jest ten, u kogo prowadzona jest kontrola (podatnik, płatnik,

³¹⁴ R. Dowgier, op.cit., s. 673; S. Babiarz [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 745 co do kontroli podatkowej i kontroli skarbowej, s. 746 co do kontroli celno-skarbowej; co do kontroli skarbowej twierdząco M. Zdebel [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2016, op.cit., s. 633; J. Kulicki, *Kontrola skarbową w systemie kontroli państwowej*, LEX/el 2014.

³¹⁵ Tak m.in. wyrok WSA w Warszawie z 15 lutego 2018 r., III SA/Wa 88/17.

inkasent, następcą prawnym). Z powołanego art. 281 § 1 i § 2 O.p. wydaje się więc wynikać, że celem kontroli prowadzonej u następcy prawnego jest sprawdzenie, czy ten następca prawny (to jest w tym wypadku: spadkobierca), tj. kontrolowany, wywiązuje się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Jeśli bowiem kontrola prowadzona jest u spadkobiercy – to właśnie ten spadkobierca jest kontrolowanym w rozumieniu art. 281 § 1 O.p., a celem określonym w § 2 jest weryfikacja, czy kontrolowany – tj. w tym wypadku spadkobierca – wywiązuje się z obowiązków.

Omówione wyżej wątpliwości co do dopuszczalności kontynuowania wobec spadkobierców kontroli podatkowej wszczętej za życia podatnika zachodzą również w wypadku kontroli celno-skarbowej. Z art. 54 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej nie wynikają podmiotowe ograniczenia co do możliwości prowadzenia takiej kontroli wobec spadkobierców. Jednak art. 57 u.k.a.s. stanowi, że kontroli celno-skarbowej podlegają podmioty obowiązane do przestrzegania przepisów prawa w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 i 2, zwane dalej „kontrolowanymi”. Także i w tym wypadku można zatem powtórzyć, że jeśli kontrolowanym pierwotnie był spadkodawca – jako podmiot obowiązany do przestrzegania przepisów prawa podatkowego, to powstaje wątpliwość, czy po jego śmierci spadkobiercę można traktować jako kontrolowanego. Jakkolwiek uzasadniony jest pogląd, że celem ustawodawcy widocznym w art. 57 u.k.a.s. było objęcie procedurą kontrolną jak największej liczby podmiotów oraz że tak zaprojektowany zakres podmiotowy daje organom kontrolnym praktycznie nieograniczoną możliwość wyznaczania podmiotów do kontroli³¹⁶.

³¹⁶ A. Melezini [w:] Teszner K. (red.) R. Bucholski, M. Ciecierski, A. Mudrecki, G. Musolf, T. D. Nowak, I. Wołczak-Ciecierska, *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018, s. 268.

Ci sami autorzy zwracają zarazem uwagę na racjonalne powiązanie podmiotu i przedmiotu kontroli celno-skarbowej³¹⁷. Ten właśnie aspekt, przy głębszym zastanowieniu, wcale nie skłania do przyjęcia tezy, że kontrolą celno-skarbową objęci są spadkobiercy. Każę raczej podać w wątpliwość to, czy zamiarem ustawodawcy było doprowadzenie do sytuacji, że spadkobiercy wstępują w miejsce kontrolowanego lub też, że to wprost wobec nich wszczynana jest kontrola mająca na celu sprawdzenie, czy spadkodawca przestrzegał przepisów prawa podatkowego. Kontrolowanym bowiem może się stać wyłącznie podmiot obowiązany do przestrzegania przepisów objętych zakresem przedmiotowym kontroli celno-skarbowej³¹⁸.

Należy podkreślić, że nie ma podstaw prawnych do rozróżnienia sytuacji procesowej spadkobierców (jako potencjalnych kontrolowanych) w zależności od tego, czy kontrola wszczęta za życia spadkodawcy ma być wobec nich „tylko” kontynuowana, czy też ma być wobec nich wszczęta i prowadzona w celu sprawdzenia, czy spadkodawca przestrzegał przepisów prawa podatkowego. W jednym i w drugim wypadku trzeba byłoby bowiem stwierdzić, że spadkobiercy mieszczą się w zakresie przedmiotowym kontroli określonym – odpowiednio – przez Ordynację podatkową (art. 281 § 1 i 2 O.p.) bądź ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (art. 57). Aby zaś być pomiotem kontroli, w jednym i w drugim przypadku trzeba spełnić przesłanki przedmiotowe umożliwiające uznanie za „kontrolowanego”³¹⁹.

³¹⁷ Ibidem.

³¹⁸ K. Różycki, *Kontrola celno-skarbowa. Komentarz*, wyd. II, Opublikowano: LEX/el. 2019.

³¹⁹ Na marginesie, ustawa o KAS tylko raz wymienia „następcę prawnego”. Mianowicie, w jej art. 35 ust. 3 mowa jest o tym, że Centralny Rejestr Danych Podatkowych służy do gromadzenia oraz przetwarzania danych wynikających – między innymi – z deklaracji składanych przez podatników, płatników i ich następców prawnych. Nie może to być w żadnym razie argument

Jeśli kontrola (zarówno podatkowa, jak i celno-skarbowa) była wszczęta wobec spadkodawcy – to jest oczywiste, że jej celem było sprawdzenie, czy ów spadkodawca wywiązywał się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Jednak czy kontrola mająca ten sam cel może być prowadzona dalej po śmierci kontrolowanego? Czy po śmierci kontrolowanego organ może kontynuować kontrolę w stosunku do spadkobierców, ale nadal mając na celu sprawdzenie, czy spadkodawca wywiązywał się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego? W świetle powołanych przepisów wydaje się to wątpliwe. Cytowany wyżej przepis wskazuje, że celem kontroli jest sprawdzenie, czy kontrolowany wywiązuje się z obowiązków. Jeśli po śmierci kontrolowanego kontrola jest kontynuowana, to „nowymi” kontrolowanymi byłiby jego spadkobiercy. Czyli w zasadzie organ powinien sprawdzać, czy to ci kontrolowani – to jest spadkobiercy – wywiązują się w ich obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Przedmiot kontroli zatem musiałby się zmienić. Nie można byłoby już prowadzić kontroli rozliczeń spadkodawcy, gdyż nie byłoby to sprawdzanie kontrolowanych, lecz zmarłego.

Wydaje się, że ustawodawca był zainteresowany raczej stworzeniem regulacji, która umożliwiłaby przeprowadzenie u następcy prawnego kontroli zaszłości dotyczących jeszcze poprzednika prawnego, a zatem w tym przypadku spadkodawcy³²⁰. Jednak obowiązująca regulacja nie umożliwi realizacji takiego celu. Nie ma podstaw prawnych, aby kontrola prowadzona

przemawiający za tym, że spadkobierca może się stać podmiotem kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego przez spadkodawcę.

³²⁰ *Ordynacja podatkowa – Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015, op.cit., s. 508.

u spadkobiercy – nawet jeśli jest kontynuowana po śmierci spadkodawcy – obejmowała sprawdzenie, czy spadkodawca wywiązywał się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego – nawet w sytuacji, gdy spadkobierca kontynuuje działalność gospodarczą prowadzoną wcześniej przez spadkodawcę³²¹. Co prawda art. 292 O.p. odsyła do odpowiedniego stosowania art. 102 O.p. w sprawach nieuregulowanych w art. 289–291 O.p., na płaszczyźnie czysto proceduralnej zatem, stosując odpowiednio art. 102 § 2 O.p. do kontroli podatkowej, należałoby uznać, że spadkobiercy podatnika wstępują w jego miejsce do toczącej się, wszczętej za jego życia kontroli podatkowej. Taka regulacja procesowa nie zmienia jednak charakteru oraz zakresu praw i obowiązków, w jakie wstępują spadkobiercy podatnika na mocy art. 97 O.p., oraz zakresu kontroli określonego w art. 281 § 2 O.p. i powyższej konstatacji, że w świetle art. 281 § 2 O.p. kontrola dotyczy wywiązywania się kontrolowanego z jego obowiązków – nigdzie zaś przepis nie wskazuje, aby kontrola mogła mieć na celu sprawdzenie, czy poprzednik prawny kontrolowanego wywiązywał się ze swoich obowiązków.

Wniosek z analizy obowiązującej regulacji nasuwa się zatem taki oto, że w stosunku do spadkobiercy nie można wszcząć kontroli podatkowej, która swoim zakresem obejmowałaby okres życia spadkodawcy, gdyż oznaczałoby to, że organ nie kontroluje wywiązywania się z obowiązków przez kontrolowanego, ale przez kogoś innego – a to jest niedopuszczalne. Tak samo należy ocenić sytuację, gdy kontrola była wszczęta za życia spadkodawcy. Co prawda zawarte w art. 292 O.p. odesłanie do art. 102 O.p. może być uznane za podstawę do kontynuowania kontroli wszczętej za życia spadkodawcy, jednak kontrolę taką w zasadzie należałoby umorzyć.

³²¹ Ibidem, s. 509.

Powyższy wniosek wcale zresztą nie jest tak paradoksalny, jak mogłoby się to wydawać na pierwszy rzut oka. Skoro bowiem spadkobiercy nie przejmują obowiązków niemajątkowych zmarłego, to w szczególności nie mają obowiązku przechowywania jego ksiąg, rachunków itp. Mimo zatem, że kontrolujący są uprawnieni do żądania udostępnienia ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli (art. 286 § 1 pkt 4 O.p.), to jednak spadkobiercy nie mają obowiązku ich posiadać, ponieważ spadkobiercy nie przejmują obowiązku przechowywania dokumentacji, gdyż nie jest to obowiązek majątkowy w rozumieniu art. 97 § 1 O.p. Praktycznie zatem prowadzenie kontroli podatkowej u spadkobierców w zakresie obowiązków podlegających wykonaniu za życia spadkodawcy – i tak w wielu wypadach mogłoby się okazać praktycznie niemożliwe. Jeśli organ dostrzega potrzebę weryfikacji wysokości zobowiązań podatkowych – to może to uczynić wyłącznie w postępowaniu podatkowym zmierzającym do wydania decyzji na podstawie art. 100 O.p., a nie poprzez kontrolę podatkową.

Można dostrzec jeszcze jeden argument wspierający tezę o niemożności i niecelowości prowadzenia kontroli podatkowej wobec spadkobierców. Otóż kontrola kończy się protokołem, a kontrolowany ma prawo złożenia korekty deklaracji, w której uwzględni ocenę kontrolujących. Dopiero jeśli tego nie uczyni, organ może wszcząć postępowanie podatkowe. Otóż tak rozumiana funkcja kontroli nie ma racji bytu w stosunku do spadkobierców, którzy przecież nie mogą skorygować deklaracji. Prowadzenie wobec nich kontroli podatkowej mogłoby zatem być uznane za etap zbędny, stratę czasu, skoro z góry wiadomo, że wysokość ewentualnych niezapłaconych zobowiązań organ i tak musiałby określić w decyzji.

Pewne wątpliwości co do intencji ustawodawcy jednak pozostają. Wątpliwości te wzmacnia m.in. treść art. 103 § 1 pkt 4 O.p.,

zgodnie z którym organy podatkowe zawiadamiają spadkobierców m.in. o wszczętej kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Gdyby prawodawca taką kontrolę uważał za bezprzedmiotową z powodu śmierci kontrolowanego, to bezcelowe w gruncie rzeczy byłoby wprowadzanie obowiązku informowania spadkobierców o tym, że się ona toczyła. Nie ma zarazem przepisu, który jednoznacznie nakazywałby taką kontrolę umorzyć z powodu śmierci kontrolowanego.

Nadto, wymienienie następców prawnych wśród podmiotów podlegających kontroli podatkowej (art. 281 §1 O.p.) jednoznacznie wskazuje, że kontrola ma dotyczyć obowiązków, które ciążyły na poprzedniku prawnym. Gdyby bowiem chodziło o obowiązki ciążące na następcy prawnym jako na podatniku, płatniku czy inkasencie – nie byłoby powodu, aby wymieniać następcę w treści przepisów dotyczących kontroli podatkowej. Mimo to jednak – w świetle powyższych wywodów – należy uznać, że dopuszczalne jest tylko kontynuowanie w stosunku do spadkobierców kontroli wszczętej za życia spadkodawcy, nie jest zaś dopuszczalne wszczęcie kontroli podatkowej wobec spadkobierców.

Analiza projektu nowej ordynacji podatkowej³²² prowadzi do wniosku, że nie dostrzeżono tego problemu, a w każdym razie nie zaplanowano regulacji, która w omawianym względzie wprowadzałaby jakiegokolwiek modyfikacje w stosunku do dzisiejszego stanu prawnego (zob. art. 666 i nast. projektu nowej ordynacji podatkowej)³²³.

Kończąc zagadnienie kontynuacji postępowań wszczętych za życia podatnika, należy wskazać, że jakakolwiek kontynuacja

³²² Wniesione do Sejmu 4 czerwca 2019 r.

³²³ Zob. L. Etel, S. Babiarez, R. Dowgier i inni, *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 698 i n.

nie ma miejsca w odniesieniu do czynności sprawdzających, uregulowanych w dziale V Ordynacji podatkowej. Przepisy tego działu nie zawierają jakiegokolwiek odesłania do art. 102 O.p. (tak jak w przepisach regulujących kontrolę podatkową)³²⁴. Nadto, czynności sprawdzające zostały pomyślane jako szybka procedura weryfikacyjna i taki ich charakter również nie skłania do przyjęcia tezy, że w razie śmierci podatnika powinny zostać tylko zawieszane i kontynuowane wobec spadkobierców. Na marginesie, do czynności sprawdzających – w braku odpowiedniego odesłania – nie mają też zastosowania przepisy rozdziału 12 działu IV O.p., dotyczące zawieszenia postępowania, a zatem m.in. nie ma zastosowania art. 201 § 1 pkt 1 przewidujący zawieszenie z powodu śmierci strony. Nie ma zatem żadnej podstawy, aby czynności sprawdzające zawiesić z powodu śmierci podatnika do czasu ustalenia jego następców prawnych lub kuratora. Wydaje się zarazem, że co najmniej niezasadne – o ile nie niedopuszczalne – byłoby prowadzenie czynności sprawdzających w stosunku do spadkobiercy w celu zrealizowania celów określonych w art. 272 O.p., lecz w zakresie odnoszącym się do spadkodawcy. Jedynym trybem właściwym do weryfikacji takich okoliczności pozostaje postępowanie podatkowe prowadzone w stosunku do spadkobiercy.

Pewne wątpliwości – co do niemożności i niezasadności kontynuowania czynności sprawdzających wobec spadkobierców zmarłego podatnika – powstają jednak w zakresie czynności sprawdzających zasadność zwrotu różnicy podatku naliczonego nad należnym albo do zwrotu podatku naliczonego³²⁵ na pod-

³²⁴ S. Babiaryz [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, op.cit., s. 746.

³²⁵ Zob. M. Popławski, *Nadpłata i zwrot podatku. Zagadnienie wspólne dotyczące realizacji uprawnień podatkowych*, Warszawa 2014, s. 171 i n.; Idem,

stawie art. 87 ust. 2 u.p.t.u. Do nich właśnie – poprzez termin – nawiązuje art. 274b O.p. Zgodnie z art. 87 ust. 2 u.p.t.u., jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć termin na zwrot, wynikający z art. 87 ust. 1 u.p.t.u., do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego. Mimo że z funkcjonalnego punktu widzenia zasadne mogłoby się wydać, aby czynności sprawdzające wszczęte za życia spadkodawcy mogły być kontynuowane wobec spadkobierców, to jednak i w tym przypadku wobec braku wyraźnego przepisu albo choćby odesłania w dziale V Ordynacji podatkowej do przepisów o następstwie prawnym jedynym trybem właściwym do weryfikacji zasadności zwrotu VAT pozostaje postępowanie podatkowe, które po śmierci podatnika powinno być – w razie potrzeby – wszczęte w stosunku do spadkobiercy (spadkobierców).

5. DECYZJA O ZAKRESIE ODPOWIEDZIALNOŚCI LUB UPRAWNIENÍ SPADKOBIERCÓW

5.1. Zasada rozstrzygnięcia w decyzji o zakresie odpowiedzialności i uprawnień spadkobierców

Jeżeli zmarły był podmiotem tego rodzaju obowiązków lub praw, które nie wygasły wraz z jego śmiercią – na podstawie art. 97 O.p. przechodzą one na spadkobierców z mocy samego prawa. Jednak wymagane jest wydanie przez organ decyzji w tym przedmiocie – na podstawie art. 100 O.p.³²⁶ Taka zasada obowiązuje

Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014.

³²⁶ *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, Warszawa 2019, s. 133.

nieprzerwanie od momentu wejścia w życie Ordynacji podatkowej, taką zasadę przyjęto również w projekcie nowej ordynacji podatkowej³²⁷. Słusznie jednak NSA w uchwale z 23 maja 2016 r., II FPS 6/15 wskazał, że sam obowiązek wydania decyzji czy decyzyjna forma określenia następstwa prawnego spadkobierców nie może oznaczać, że decyzja taka będzie konstytutywna. Zatem to przepisy art. 1034 § 2 i art. 1081 K.c. oraz art. 98 § 1 i § 2 pkt 1–7 O.p. tę odpowiedzialność określają, a nie organ podatkowy, decyzje zaś, o których mowa w art. 100 § 1 i 2 O.p., ją tylko określają, stwierdzają. Słusznie NSA stwierdził, że decyzja z art. 100 § 1–2a O.p. nie kreuje zobowiązania podatkowego spadkobiercy, jest to zatem decyzja deklaratoryjna³²⁸.

Zgodnie z art. 100 § 1 O.p. organ podatkowy orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji. W myśl § 2, jeżeli deklaracja złożona przez spadkodawcę jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono, orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, organ podatkowy jednocześnie ustala lub określa kwoty, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a.

Decyzja na podstawie art. 100 O.p. powinna być wydana zawsze, jeśli tylko jakiegokolwiek prawa lub obowiązki przechodzą na spadkobiercę (spadkobierców) na podstawie art. 97 O.p., nawet wtedy, gdy wysokość kwot nie jest sporna, i nawet wówczas,

³²⁷ Art. 284 w zw. z art. 288 projektu wniesionego do Sejmu 4 czerwca 2019 r. (druk nr 3517 Sejmu VIII kadencji).

³²⁸ Na temat kontrowersji co do charakteru prawnego tej decyzji zob. m.in. A. Nita, *Granice czasowe dla orzekania o odpowiedzialności spadkobiercy (wyrok NSA z dnia 11 marca 2015 r., I FSK 230/14)* [w:] *Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń. Edycja 2015*, red. B. Brzeziński, W. Morawski, LEX/el.

gdy spadkobierca jest tylko jeden³²⁹. Mimo że prawa i obowiązki przechodzą na spadkobierców z mocy samego prawa na podstawie art. 97 O.p. – to jednak władcze rozstrzygnięcie organu w tym przedmiocie jest niezbędne. Wskazuje na to kategoryczne brzmienie art. 100 § 1 O.p.³³⁰

Istnieją inne jeszcze argumenty przemawiające za tym, że w każdym przypadku, gdy zmarły był podmiotem praw lub obowiązków określonych w art. 97 O.p., organ jest zobowiązany wydać decyzję o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców na podstawie art. 100 O.p. Mianowicie, zgodnie z art. 101 § 1 O.p. odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy naliczane są do dnia otwarcia spadku. Ponownie mogą zacząć biec – zgodnie z § 2 – w przypadku niedotrzymania przez spadkobierców terminu określonego w art. 100 § 3 O.p. Co to oznacza? Skoro odsetki przestają biec w chwili śmierci spadkodawcy, a w obowiązki majątkowe z mocy prawa na podstawie art. 97 O.p. wstępują spadkobiercy – to pewną niekonsekwencją ze strony ustawodawcy mogłoby się wydawać zatrzymanie ich biegu bez względu na to, czy i kiedy spadkodawcy uiszczą zaległość. Jakkolwiek ustawodawca nie modyfikuje (musiałby to zrobić wstecznie...?) terminu płatności zobowiązań podatkowych spadkodawcy, to jednak zatrzymuje naliczanie spadkobiercom odsetek – ale zarazem wskazuje, że będą one naliczane nadal, jeśli spadkobiercy nie dotrzymają 14-dniowego terminu

³²⁹ A. Olesińska, *Pozycja prawna spadkobierców podatnika w świetle znolizowanej ordynacji podatkowej*, op.cit., s. 552.

³³⁰ W tym kontekście nieco zaskakuje treść art. 105 O.p., który – jakby nie biorąc pod uwagę konieczności uprzedniego wydania decyzji – przewiduje naliczanie oprocentowania w razie niezwrócenia spadkobiercom pewnych kwot w terminie 15 dni od dnia złożenia przez nich prawomocnego postanowienia sądu stwierdzającego nabycie spadku lub zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, op.cit., s. 552–553.

płatności, biegnącego od momentu doręczenia im decyzji o zakresie odpowiedzialności podatkowej. Racjonalnie rzecz oceniając, ustawodawca musiał zakładać, że każdemu spadkobiercy taka decyzja będzie doręczona, w przeciwnym bowiem razie niezapłacenie przez nich zaległości podatkowej spadkodawcy byłoby pozbawione konsekwencji odsetkowych. Podkreślenia wymaga to, że ustawodawca jako punkt odniesienia wskazuje upływ 14-dniowego terminu liczonego od momentu doręczenia spadkobiercom nie jakiejkolwiek decyzji odnoszącej się do należności spadkodawcy, ale – konkretnie – decyzji o ich odpowiedzialności, która określa zobowiązania do zapłaty przez spadkobiercę (art. 100 § 3 O.p.)³³¹.

Zasada, że odpowiedzialność podatkowa spadkobierców wymaga stwierdzenia jej zakresu w drodze decyzji, obowiązuje od momentu wejścia w życie Ordynacji podatkowej. Tym, co ulegało zmianie na przestrzeni lat jej obowiązywania, jest przede wszystkim kwestia łącznego lub też rozdzielnego orzekania o odpowiedzialności spadkobierców.

³³¹ Na marginesie należy zauważyć, że zgodnie z art. 54 § 1 pkt 4 O.p. w przypadku zawieszenia postępowania z urzędu odsetek za zwłokę nie nalicza się od dnia wystąpienia przesłanek powodujących zawieszenie postępowania do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszonoego postępowania. Jeśli w chwili śmierci spadkodawcy toczyło się w stosunku do niego postępowanie podatkowe dotyczące zaległości podatkowej, wówczas organ jest zobowiązany je zawiesić na podstawie art. 201 § 1 pkt 1, tj. z uwagi na śmierć strony i wynikającą z niej konieczność wezwania spadkobierców do udziału w sprawie oraz konieczność ustalenia spadkobierców. Ta podstawa nienaliczania odsetek w zasadzie jednak nie ma zastosowania do spadkobierców – ponieważ dalej idąca jest regulacja wynikająca z art. 101 § 1 i 2 O.p.

5.2. Jedna czy wiele decyzji – przykład ewolucji stanowiska ustawodawcy

Do końca 2015 r. na podstawie art. 100 § 1 O.p. musiała być wydana odrębna decyzja w stosunku do każdego spadkobiercy. Obecnie przepis ten wyraźnie natomiast wskazuje, że organ podatkowy orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców, robiąc to „na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji”. Taką samą zasadę przyjęto w art. 288 § 1 projektu nowej ordynacji podatkowej.

Stan prawny istniejący przed 1 stycznia 2016 r. w zakresie wielości decyzji nie sprawdził się, wywoływał wiele praktycznych trudności, rodził wątpliwości oraz prowadził do niepotrzebnego zwielokrotnienia liczby postępowań, jakie musiały być prowadzone wobec tych samych spadkobierców – jeśli tylko spadkobierca był więcej niż jeden³³². Należy przypuszczać, że pierwotna koncepcja ustawodawcy, że każdy spadkobierca ma otrzymać odrębną decyzję o zakresie swojej odpowiedzialności

³³² Przykładowo, o odrębności decyzji wydawanych z osobna dla każdego spadkobiercy nie mogło być mowy, jeśli przedmiotem rozstrzygnięcia organu miało być określenie wysokości nadpłaty, zwrotu podatku lub też straty – w takiej sytuacji *de facto* i tak musiała być wydana jedna decyzja, adresowana do wszystkich spadkobierców (jedno rozstrzygnięcie). Organ podatkowy określał przecież wysokość nadpłaty czy zwrotu, nie rozstrzygając tego, w jakiej proporcji będą one wypłacone spadkobiercom, ponieważ nie miał kompetencji do władczego rozstrzygnięcia tych kwestii; regulował to z art. 105 § 2 O.p., stanowiąc, że przypadające na rzecz spadkodawcy nadpłaty oraz zwroty podatków zwracane są poszczególnym spadkobiercom w proporcji określonej w ich zgodnym oświadczeniu woli. Zatem to nie organ, lecz sami spadkobiercy rozstrzygali tę kwestię. Zob. A. Olesińska, *Postępowania podatkowe z udziałem spadkobierców podatnika*, op.cit., s. 22–31.

i uprawnień, była rezultatem obawy, iż gdyby postępowanie miało się toczyć łącznie wobec wszystkich spadkobierców i kończyć się jedną decyzją – to wówczas trudności z dotarciem do niektórych spadkobierców mogłyby zatamować bieg całego postępowania. Łatwo sobie bowiem wyobrazić, że jeden z licznych spadkobierców podatnika, dziedziczący w niewielkim ułamku, a mieszkający – przykładowo – w innym państwie i będący w podeszłym wieku, nieprzejawiający zbytniego entuzjazmu do uczestniczenia w toczącym się w Polsce postępowaniu w sprawie odpowiedzialności za zaległość podatkową spadkodawcy – mógłby wywołać swoisty pat proceduralny, praktycznie uniemożliwiając bądź przynajmniej znacznie utrudniając przeprowadzenie postępowania i wydanie decyzji na podstawie 100 § 1 wobec wszystkich spadkobierców. Zasada, że o odpowiedzialności każdego spadkobiercy organ orzeka w odrębnej decyzji, miała tego rodzaju zagrożenie wyeliminować.

5.3. Adresaci decyzji wydanej na podstawie art. 100 O.p.

Zgodnie z art. 100 § 1 O.p. organ podatkowy orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców³³³. Adresatami takiej decyzji mogą być zatem wyłącznie spadkobiercy oraz – ewentualnie – zapisobiercy, do których przepis ten na mocy art. 106 § 3 O.p. stosuje się odpowiednio³³⁴. Należy zauważyć, że ustawodawca jako adresatów

³³³ Jest to współuczestnictwo konieczne o charakterze formalnym (a nie współuczestnictwo materialne), ponieważ przedmiotem rozstrzygnięcia nie są prawa i obowiązki wspólne dla wszystkich stron postępowania (tj. spadkobierców). *Ordynacja podatkowa – Komentarz*, Gdańsk 2017, op.cit., komentarz do art. 100 początek tezy 1.

³³⁴ W wyroku z 9 maja 2018 r., I SA/Gd 203/18 WSA w Gdańsku wyraził pogląd, że w świetle art. 100 § 1 w zw. z art. 106 § 3 O.p. organ podatkowy orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień

decyzji o odpowiedzialności wskazał spadkobierców, ale nie wskazał przedsiębiorstwa w spadku, mimo że zgodnie z art. 97 § 1a O.p. wstępuje ono w prawa i obowiązki spadkodawcy, jeśli ustanowiono zarząd sukcesyjny.

Ponieważ zgodnie z art. 98 § 1 O.p. do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe, to adresatem decyzji o zakresie odpowiedzialności może też być spadkobierca, który zbył spadek (art. 1055 k.c.)³³⁵.

Należy zauważyć, że spadkobiercy – zgodnie z zastrzeżeniem poczynionym w art. 97 § 1 O.p. – są następcami prawnymi zmarłego podatnika w takim tylko zakresie, w jakim następstwo nie zostało przypisane przedsiębiorstwu w spadku. Jeśli więc ustanowiono zarząd sukcesyjny – wówczas spadkobiercy nie mogą stać się adresatami decyzji o odpowiedzialności w takim zakresie, jaki określono w art. 97 § 1a O.p., w tym bowiem zakresie nie są następcami prawnymi, a następcą jest przedsiębiorstwo w spadku. Należy uznać, że następstwo spadkobierców i przedsiębiorstwa w spadku nie pokrywają się, lecz tylko wzajemnie się uzupełniają. Prawa i obowiązki, w które wstąpiło przedsiębiorstwo w spadku, nie są przedmiotem następstwa prawnego spadkobierców, a zatem nie ma tu także odpowiedzialności

poszczególnych spadkobierców i zapisobierców. Zdaniem sądu zatem w sprawie powinno zostać wszczęte i przeprowadzone jedno postępowanie wobec wszystkich spadkobierców i zapisobierców, zakończone wydaniem jednej decyzji orzekającej o zakresie odpowiedzialności wszystkich spadkobierców i zapisobierców. Uchybienie polegające na wszczęciu trzech odrębnych postępowań mogło jednak zostać naprawione przez ich połączenie.

³³⁵ Zob. wyrok WSA w Olsztynie z 29 listopada 2016 r., I SA/Ol 672/16 (prawomocny). W decyzji będącej przedmiotem kontroli sądowej organ słusznie też wskazał górną kwotową granicę odpowiedzialności spadkobiercy wynikającą z tego, że spadek został nabyty z dobrodziejstwem inwentarza.

spadkobierców. Odpowiedzialność spadkobierców za zaległości podatkowe zmarłego jest bowiem jednym z korelatów ich następstwa prawnego, przepisy nie ustanawiają ich odpowiedzialności za zaległości podatkowe jako takiej, jest ona tylko pochodną następstwa wynikającego z art. 97 § 1 i ewentualnie § 3 O.p.

Trzeba jednak zarazem zauważyć, że przedsiębiorstwa w spadku (ani zarządcy sukcesyjnego) nie wymieniono wśród podmiotów, które mogą być adresatami decyzji o odpowiedzialności wydanej na podstawie art. 100 O.p. Przyczyna tego stanu rzeczy kryje się w art. 97 § 1a O.p. zd. drugie, gdzie w stosunku do przedsiębiorstwa w spadku wskazano, iż „przepis art. 26 stosuje się odpowiednio”. Na płaszczyźnie odpowiedzialności podatkowej za zobowiązania zmarłego przedsiębiorcy ustawodawca najwyraźniej zatem starał się maksymalnie zbliżyć pozycję prawną przedsiębiorstwa w spadku do pozycji prawnej samego podatnika. Tym należy tłumaczyć odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 26 O.p., zgodnie z którym podatnik odpowiada całym majątkiem za wynikające z zobowiązań podatkowych podatki. Zbędne jest zatem wydawanie jakiegokolwiek decyzji o odpowiedzialności podatkowej.

Jednocześnie, po wygaśnięciu zarządu sukcesyjnego, nie ma „powrotu” do odpowiedzialności spadkobierców za te – ewentualne – zaległości podatkowe zmarłego, które były objęte sukcesją przedsiębiorstwa w spadku (przedsiębiorstwo wstąpiło w nie na podstawie art. 97 § 1a O.p.). Skoro w określone prawa i obowiązki zmarłego wstąpiło przedsiębiorstwo w spadku – to nie wstąpili w nie spadkobiercy, nie ma zatem tytułu, aby kiedykolwiek w przyszłości przypisywać im odpowiedzialność podatkową za ewentualnie nieuregulowane przez zarządcę sukcesyjnego zaległości podatkowe zmarłego.

Przepisy nie ustanawiają jakiegokolwiek „następstwa prawnego” po przedsiębiorstwie w spadku, gdy zarząd sukcesyjny

wygaś. Jest to wadliwość, luka w regulacji, która ujawnia się na dwóch płaszczyznach. Po pierwsze, te prawa lub obowiązki, w które wstąpiło przedsiębiorstwo w spadku jako następca prawny zmarłego – nie przechodzą dalej po wygaśnięciu zarządu sukcesyjnego. Po drugie zaś, ten sam brak ciągłości dotyczy tych praw lub obowiązków, które przedsiębiorstwo w spadku nabyło nie jako następca prawny, lecz jako podatnik lub płatnik (art. 7a § 2 O.p.). Skoro przedsiębiorstwo w spadku może być podatnikiem albo płatnikiem, a zarząd sukcesyjny z natury rzeczy jest stanem przemijającym, to za wadliwość legislacyjną należy uznać brak ustanowienia jakiejkolwiek ciągłości uprawnień i obowiązków, których przedsiębiorstwo w spadku było podmiotem nie jako następca prawny, ale jako podatnik czy płatnik.

5.4. Treść i charakter prawny decyzji przewidzianej w art. 100 O.p.

Jakkolwiek zgodnie z art. 97 O.p. spadkobiercy z mocy samego prawa przejmują prawa i obowiązki spadkodawcy, to jednak ewentualna odpowiedzialność spadkobiercy za zobowiązania podatkowe wymaga podjęcia rozstrzygnięcia w drodze decyzji. Ustawa określa ją jako decyzję „o zakresie odpowiedzialności”, a nie „o odpowiedzialności”³³⁶. Zakres ten może obejmować jedną lub więcej należności spadkodawcy, o których mowa w art. 98 § 1 i § 2 pkt 1–7 O.p.³³⁷ Wysokość zobowiązań podatkowych spadkodawcy organ podatkowy określa na dzień otwarcia

³³⁶ W uchwale NSA z 23 maja 2016 r. (II FPS 6/15) zaakcentowano, że nie jest to decyzja „o odpowiedzialności”, ale o „zakresie odpowiedzialności” spadkobierców. Sąd budował w ten sposób argumentację przemawiającą za uznaniem tej decyzji za decyzję deklaratoryjną, w kontekście kontrowersji odnoszących się do terminu przedawnienia prawa organu do jej wydania.

³³⁷ Tamże.

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 (zgodnie z art. 100 § 3 O.p. jest to 14 dni od dnia doręczenia decyzji)³³⁸.

Powinna ona wskazywać kwoty, do zapłaty których zobowiązani są poszczególni spadkobiercy, lub kwoty, które wyznaczają rozmiar uprawnień przejętych przez poszczególnych spadkobierców, przy czym w razie potrzeby – tj. w sytuacji określonej w art. 100 § 2 O.p. – kwota poszczególnych zobowiązań, straty itd. powinna być również określona w tej decyzji.

Nie ma jednak powodu, aby w sentencji decyzji o odpowiedzialności spadkobierców organ określał także wysokość odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych objętych odpowiedzialnością spadkobierców.

Jeśli spadkobierca przyjął spadek z dobrodziejstwem inwentarza, w decyzji powinna być określona górna granica jego odpowiedzialności odniesiona do stanu czynnego spadku³³⁹, choć warto odnotować, że nie wszystkie sądy administracyjne podzielają ten pogląd³⁴⁰. Nie ulega jednak wątpliwości, że w decyzji

³³⁸ Wyrok NSA z 7 grudnia 2016 r., II FSK 3651/14.

³³⁹ Zob. wyrok NSA z 13 czerwca 2019 r., II FSK 2303/17 i poprzedzający go wyrok WSA w Gdańsku z 22 marca 2017 r., I SA/Gd 1215/16, w którym sądy obu instancji nie zaaprobowały stanowiska organu podatkowego, że ustalenie stanu czynnego spadku, dla określenia górnej granicy odpowiedzialności za zobowiązania spadkodawcy, obciąża jedynie następców prawnych. Zdaniem sądów obu instancji organ podatkowy powinien ustalić w decyzji zakres tej odpowiedzialności.

³⁴⁰ WSA w Gdańsku w wyroku z 24 kwietnia 2019 r., I SA/Gd 5/19 stwierdził: „Przepisy Ordynacji podatkowej wprost nie wymagają od organu podatkowego ograniczenia zakresu odpowiedzialności spadkobiercy za zobowiązania podatkowe spadkodawcy ze względu na istniejące zaległości wobec innych wierzycieli, niemniej jednak organ podatkowy formułując treść rozstrzygnięcia, obowiązany jest w takiej sytuacji poprzez art. 98 § 1 O.p. wziąć pod uwagę zapis art. 1032 § 2 k.c. W sytuacji gdy spadkobierca nabywa spadek z dobrodziejstwem inwentarza i wiadomo jest, że istnieją inne długi

musi zostać wskazana wysokość zobowiązań, za które odpowiada spadkobierca (spadkobiercy), nie wystarczy zaś wskazanie przez organ górnej granicy odpowiedzialności wynikającej ze stanu czynnego spadku, określonej w spisie inwentarza³⁴¹.

Z art. 1012 K.c. wynika, że spadkobierca może spadek przyjąć z ograniczeniem odpowiedzialności za długi albo bez ograniczenia tej odpowiedzialności albo spadek odrzucić. W razie prostego przyjęcia spadku spadkobierca ponosi odpowiedzialność za długi spadkowe bez ograniczenia, całym majątkiem, przy przyjęciu zaś z dobrodziejstwem inwentarza jego odpowiedzialność ulega ograniczeniu do wartości ustalonego w inwentarzu stanu czynnego spadku (art. 1031 K.c). Przyjęcie spadku z dobrodziejstwem inwentarza obliguje organ do podjęcia działań zmierzających do ustalenia stanu czynnego spadku, dla określenia górnej granicy odpowiedzialności spadkobiercy za zobowiązania spadkodawcy³⁴². Jeśli w obrocie prawnym nie funkcjonuje spis inwentarza pozwalający organom podatkowym na ustale-

niż zaległości podatkowe, organ podatkowy nie powinien zobowiązywać do wpłaty całej kwoty stanowiącej wartość czynnego spadku, lecz poprzestać na orzeczeniu o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy za zobowiązania podatkowe spadkodawcy”.

³⁴¹ W wyroku z 27 stycznia 2006 r., I FSK 567/05 NSA słusznie uznał za niedopuszczalne ustalenie odpowiedzialności w decyzjach podatkowych do wartości ustalonej w inwentarzu stanu czynnego spadku, bez wskazania konkretnej wielkości zobowiązania podatkowego.

³⁴² Tu jednak warto odnotować pogląd WSA w Olsztynie zaprezentowany w wyroku z dnia 11 czerwca 2019 r., I SA/Ol 316/19: „Z przepisów k.c., do których odsyła art. 98 § 2 O.p., wynika, że w razie przyjęcia spadku z dobrodziejstwem inwentarza spadkobierca odpowiada za długi spadkowe tylko do wartości ustalonego w inwentarzu stanu czynnego spadku (art. 1031 k.c.). Jeżeli spis inwentarza zostanie dokonany, to skarżący na jego podstawie będą mogli ustalić granice ponoszonej odpowiedzialności podatkowej. Dopóki tego nie uczynią, obowiązują ustalenia dokonane na podstawie zgłoszeń nabycia spadku, czyli takich dowodów, jakimi dysponował organ, wydając decyzję”.

nie zakresu odpowiedzialności spadkobiercy, będący jedynym dokumentem właściwym do określenia stanu czynnego spadku, wówczas organ podatkowy powinien podjąć działania w trybie art. 637 § 2 k.p.c. celem pozyskania spisu inwentarza³⁴³. Zgodnie z art. 637 § 1 k.p.c.³⁴⁴ sąd wydaje postanowienie o sporządzeniu spisu inwentarza także na wniosek wierzyciela, mającego pisemny dowód należności przeciwko spadkodawcy, zatem sporządzenia spisu inwentarza może żądać również właściwy organ podatkowy³⁴⁵.

Mimo że funkcja decyzji przewidzianej w art. 100 O.p. wydaje się tożsama do funkcji innych przewidzianych w Ordynacji podatkowej decyzji dotyczących odpowiedzialności podatkowej innych podmiotów, tj. decyzji, o których mowa w art. 30 § 4 i 5 oraz art. 108 O.p., to jednak inaczej niż w wypadku podatnika, płatnika, inkasenta i osoby trzeciej – w wypadku spadkobierców zaakcentowano, że decyzja dotyczy „zakresu” odpowiedzialności. Z użycia tego sformułowania w treści art. 100 § 1 O.p. nie należy jednak wyciągać zbyt daleko idących wniosków.

Otóż w wypadku podmiotów takich jak podatnik, płatnik, inkasent czy osoba trzecia, odpowiedzialność nie jest „rozdzielana” pomiędzy kilka podmiotów. Te podmioty ponoszą odpowiedzialność za cały dług (pomijając ewentualne ograniczenia wynikające np. z wartości udziału w majątku wspólnym czy wartości nabytego składnika majątku jak w art. 110 i 112 O.p.). Jeśli zaś chodzi o spadkobierców, to regułą wydaje się sytuacja, gdy spadkobierców jest więcej niż jeden. Zazwyczaj więc organ ma do rozstrzygnięcia nie tylko istnienie odpowiedzialności, ale – ze

³⁴³ Tak NSA w wyroku z z 13 czerwca 2019 r., II FSK 2303/17.

³⁴⁴ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2014 r., poz.101 ze zm.; dalej: „k.p.c.”).

³⁴⁵ Por. S. Babiarsz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. IX, komentarz do art. 98 O.p., Warszawa 2015.

względem na wielość podmiotów odpowiedzialnych – także jej zakres. Ten zaś jest zróżnicowany w zależności od tego, czy orzeczenie o odpowiedzialności następuje przed działem spadku (wówczas spadkobiercy odpowiadają solidarnie), czy też po działem spadku (wówczas każdy spadkobierca ponosi odpowiedzialność proporcjonalnie do wysokości swojego udziału spadkowego). Stąd zapewne ustawodawca zaakcentował, że w decyzji wydawanej wobec spadkobierców konieczne jest rozstrzygnięcie nie tylko o kwocie długu, za jaki odpowiadają, i o ponoszeniu odpowiedzialności jako takim, lecz także o zakresie odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców względem siebie.

W orzecznictwie zaakcentowano, że przy wielości spadkobierców decyzja wydana na podstawie art. 100 § 1 O.p. powinna obowiązkowo określać właśnie zakres odpowiedzialności, tj. wskazywać, czy spadkobiercy odpowiadają solidarnie, czy też proporcjonalnie do wielkości udziałów³⁴⁶. W związku z tym nasuwa się spostrzeżenie, że jeśli po wydaniu decyzji zostanie przeprowadzony dział spadku, to wcześniej wydana decyzja o solidarnej odpowiedzialności spadkobierców stanie się nieadekwatna do zaistniałej sytuacji. Zarazem nie ma podstaw do wznowienia postępowania ani też do zastosowania

³⁴⁶ Co interesujące, na podstawie tych samych przepisów sądy powszechne (orzekające w sprawach dotyczących przejęcia przez spadkobierców odpowiedzialności za składki ZUS niezapłacone przez spadkodawcę) niekiedy dochodzą do przeciwnego wniosku, takiego mianowicie, że brak zaznaczenia w decyzji, iż odpowiedzialność spadkobiercy ma charakter solidarny, nie niweczy jej prawidłowości. Zob. przykładowo wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 28 kwietnia 2014 r., III AUa 112/14, LEX LEX nr 1493744). Kiedy indziej jednak również w orzecznictwie sądów powszechnych akcentuje się wymóg, aby solidarny charakter odpowiedzialności danego dłużnika był jednoznacznie sformułowany w rozstrzygnięciu decyzji, w przeciwnym razie nie ma pewności respektowania zasady, że zaspokojenie wierzyciela przez któregośkolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (tak w wyroku Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 27 czerwca 2013 r., III AUa 1513/12, LEX nr 1350371).

art. 253–253a O.p. (w tym ostatnim przypadku ze względu na zakaz wynikający z art. 235b pkt 5), a jednocześnie decyzja stauująca solidarną odpowiedzialność spadkobierców po dziale spadku nie może być wykonywana³⁴⁷.

Chcąc uniknąć takiej sytuacji, gdy na skutek zdarzeń niezależnych od organu, a mających miejsce po wydaniu decyzji, staje się ona niemożliwa do wykonania, a zarazem nie można jej zmienić – organy podatkowe przyjęły swego czasu praktykę wydawania decyzji określających zakres odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców proporcjonalnie do ich udziałów spadkowych, nawet jeśli dział spadku nie został przeprowadzony. Mimo zatem istnienia podstaw do orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności, w decyzji organ „zadowalał się” przypisaniem spadkobiercy ułamka odpowiedzialności. Mimo ewentualnego późniejszego działu spadku decyzja cały czas pozostawała adekwatna do sytuacji. Trudno takiej decyzji zarzucić jakąś wadę, naruszenie przepisów, ponieważ wnioskując *a maiori ad minus*, decyzja o mniejszym zakresie odpowiedzialności niż ten, który przepisy dopuszczały – mieści się w ustawowych granicach. Ewentualne odwołanie strony, kwestionujące takie rozstrzygnięcie, nie dawało organowi podstaw do zmiany decyzji poprzez orzeczenie o odpowiedzialności solidarnej (w miejsce ułamkowej), gdyż byłoby to rozstrzygnięcie na niekorzyść odwołującego się. Również skarga do sądu nie powinna przynieść rezultatu, ze względu na zakaz *reformationis in peius*. W orzecnictwie jednak przyjął się pogląd, że decyzja taka rażąco narusza prawo, zatem zakaz *reformationis in peius* nie stoi na przeszkodzie jej uchyleniu. Takim to sposobem organ wydający decyzję

³⁴⁷ Ten problem został dostrzeżony w literaturze, zob. S. Babiaryz [w:] S. Babiaryz, B. Dauter i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, op.cit., s. 730–731. Zdaniem tego autora każdy ze spadkobierców przy ewentualnej próbie egzekucji mógłby podnosić zarzut z art. 33 § 1 pkt 1 u.p.e.a.

o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy w sytuacji, gdy nie przeprowadzono jeszcze działu spadku musi orzec o solidarnej odpowiedzialności spadkobierców, lecz zarazem jest nieuchronnie narażony na to, że decyzja stanie się niewykonalna w razie przeprowadzenia działu spadku po jej wydaniu.

Przedmiotem rozstrzygnięcia zgodnie z art. 100 § 1 O.p. może być w zależności od sytuacji, zakres odpowiedzialności spadkobiercy lub poszczególnych spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy, oraz (względnie: lub) zakres, w jakim poszczególni spadkobiercy przejmują uprawnienia spadkodawcy, przy czym – odmiennie niż było to do końca 2015 r. – nie chodzi tylko o nadpłaty i zwroty podatków, lecz o wszelkie uprawnienia spadkodawcy, które spadkobiercy przejmują na podstawie art. 97 § 1 O.p. (a zatem także np. prawo do odliczenia straty)³⁴⁸. Przepis zastrzega w tym samym § 1, że organ orzeka o odpowiedzialności lub o zakresie uprawnień poszczególnych spadkobierców „na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji”. W takich – najprostszych – przypadkach, mieszczących się w § 1, rozstrzygnięcie organu podatkowego ogranicza się do „rozdzielenia” tych kwot pomiędzy spadkobierców. Może jednak zachodzić potrzeba weryfikacji tych kwot, która jest możliwa, jeśli wynikały one z deklaracji, lub też spadkodawca – mimo obowiązku – deklaracji nie złożył³⁴⁹. Granice weryfikacji wyznacza art. 100 § 2, wymieniając art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a O.p. Decyzja wydana na podstawie art. 100 O.p. łączy w sobie wówczas dwa elementy: po pierwsze – rozstrzyga o prawidłowej wysokości obowiązków lub uprawnień spadkodawcy (element „wymiarowy”), a po wtóre – rozstrzyga o tym, w jakim zakresie przejmują je poszczególni

³⁴⁸ *Ordynacja podatkowa – Komentarz*, Gdańsk 2017, op.cit., s. 553.

³⁴⁹ *Ibidem*.

spadkobiercy³⁵⁰. W takim przypadku podstawę prawną wydania decyzji stanowią art. 100 § 1 i 2 O.p.³⁵¹ W stosunku do spadkobierców ustawodawca przyjął zatem nieco inny model orzekania o odpowiedzialności niż w wypadku osób trzecich. Wspólne dla obu tych kategorii podmiotów jest rozwiązanie, zgodnie z którym orzeczenie o odpowiedzialności musi nastąpić w drodze decyzji. Jednak w stosunku do spadkobierców ustawodawca wyraźnie przewidział możliwość weryfikacji wysokości należności, za które spadkobierca ma odpowiadać, podczas gdy w stosunku do osób trzecich zgodnie z powszechnie przyjętym poglądem droga do takiej weryfikacji jest zamknięta, w stosunku do osoby trzeciej przyjmuje się to, co wynika z decyzji będących w obrocie prawnym, a także ze złożonych deklaracji. W stosunku do spadkobierców orzecznictwo dopuściło nawet możliwość żądania wznowienia postępowania zakończonego decyzją ostateczną wydaną w stosunku do spadkodawcy³⁵². Jeśli zaś w stosunku do spadkodawcy była wydana decyzja, lecz w chwili jego śmierci nie upłynął jeszcze termin na wniesienie środka zaskarżenia – wówczas ma zastosowanie art. 103 O.p.

Decyzja wydana na podstawie art. 100 O.p. ma precyzować „zakres odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców”. Jeśli decyzja jest wydawana przed działem spadku, wówczas spadkobiercy odpowiadają solidarnie i nie powstaje wówczas problem ewentualnego „rozdzielenia” pomiędzy nich konkretnych kwot. Jeśli jednak decyzja wydawana jest po dziale spadku – powstaje wówczas pytanie, jak rozumieć ustawowe sformułowanie, że organ orzeka o „zakresie odpowiedzialności”: czy organ ma wskazać kwotę zaległości z poszczególnych podatków i wskazać, przykładowo, że spadkobiercy odpowiadają po

³⁵⁰ Ibidem.

³⁵¹ Ibidem.

³⁵² Np. wyrok NSA z 25 listopada 2016 r., II FSK 3059/14.

jednej trzeciej, czy też ma przypisać spadkobiercom konkretne kwoty, wynikające z przeliczenia ułamka. Prawidłowe wydaje się to drugie rozwiązanie i tak też wypowiadają się komentatorzy – że decyzja powinna określać, za jaką kwotę należności z poszczególnych tytułów wymienionych w art. 98 § 1 i 2 O.p. odpowiada konkretny spadkobierca³⁵³.

Należy przyjąć, że nawet pomimo ewentualnego zapłacenia należności przez spadkobiercę przed wydaniem decyzji organ podatkowy w każdym przypadku orzeka o jego odpowiedzialności na podstawie art. 100 § 1 O.p., rozstrzygając tym samym, czy i w jakiej wysokości obowiązek zapłaty rzeczywiście go obciąża³⁵⁴.

Przedmiotem rozstrzygnięcia w decyzji wydanej na podstawie art. 100 O.p. jest nie tylko odpowiedzialność podatkowa spadkobierców, lecz także to, w jakim zakresie poszczególni spadkobiercy przejmują uprawnienia zmarłego. Jeśli zaś po zmarłym nie pozostały nieuregulowane należności, za które spadkobiercy mogliby ponosić odpowiedzialność – wówczas przedmiotem decyzji będą wyłącznie uprawnienia. Można sobie zatem wyobrazić, że decyzja z art. 100 § 1 O.p. dotyczy jedynie uprawnień, nie zaś odpowiedzialności spadkobierców.

Podobnie jak w odniesieniu do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania zmarłego decyzja wydana na podstawie art. 100 O.p. powinna wskazywać również to, w jakiej proporcji poszczególni spadkobiercy przejmują uprawnienia spadkodawcy. Problem polega jednak na tym, że ustawa generalnie nie ustala tej proporcji. Co do podziału pomiędzy spadkobierców kwot nadpłat i zwrotów – ma zastosowanie art. 105 O.p. Biorąc pod uwagę treść art. 100 § 1 O.p., należy uznać, że zwrot nadpłaty

³⁵³ *Ordynacja podatkowa – Komentarz*, Gdańsk 2017, op.cit., s. 553.

³⁵⁴ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Zobowiązania podatkowe*, Toruń 1999, s. 354.

(dokonanie zwrotu podatku³⁵⁵) spadkobiercom nie jest możliwy bez uprzedniego wydania decyzji na podstawie art. 100 § 1 O.p. i to nawet wtedy, gdyby oprócz prawa do nadpłaty lub zwrotu spadkobiercy nie przejmowali żadnych obowiązków, a nawet i wtedy, gdyby spadkobierca był tylko jeden. W tym kontekście, na marginesie, zwraca uwagę nieco zaskakująca zasada naliczania oprocentowania, wynikająca z art. 105 § 4 O.p., przewidująca naliczanie oprocentowania, w razie jeśli nadpłata nie zostanie zwrócona spadkobiercom w terminie 15 dni od złożenia przez nich organowi prawomocnego postanowienia sądu stwierdzającego nabycie spadku lub zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia. Jeśli przyjąć, że art. 100 § 1 O.p. wymaga wydania decyzji o zakresie przechodzenia uprawnień na poszczególnych spadkobierców – to biorąc pod uwagę wskazany 15-dniowy termin, organ, aby nie narazić się na wypłatę oprocentowania, musiałby wydać decyzję w ekspresowym tempie. Wydaje się, że ustawodawca w toku kolejnych nowelizacji nie zapanował nad wzajemną relacją art. 100 § 1 i art. 105 O.p.³⁵⁶

Jeśli chodzi o zakres przejmowania przez poszczególnych spadkobierców prawa do nadpłat i zwrotów, to wynika on, jak już była mowa, z art. 105 O.p. Jednak ustawodawca nie wskazuje, w jakiej proporcji na spadkobierców przechodzą inne uprawnienia, np. prawo do odliczenia straty³⁵⁷. Mimo że organ powinien o tym rozstrzygnąć na podstawie art. 100 § 1 O.p., gdyż przepis sugeruje, że rozstrzygnięciem mają być objęte wszelkie prawa podlegające sukcesji („o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców”) – to jednak z przepisów

³⁵⁵ O zakresie przypadków, w których może nastąpić „zwrot podatku” zob. M. Popławski, *Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie*, Warszawa 2009, s. 15 i n.

³⁵⁶ *Ordynacja podatkowa – Komentarz*, Gdańsk 2017, op.cit., s. 568.

³⁵⁷ *Ibidem*, s. 553.

nie wynika, jakie organ powinien zastosować kryteria podziału praw pomiędzy poszczególnych spadkobierców (jeśli jest więcej niż jeden spadkobierca). Co do odpowiedzialności – art. 98 § 1 O.p. odsyła do zasad wynikających z kodeksu cywilnego; co do zakresu przejmowania praw natomiast – brak jest ogólnej normy (jest tylko szcążkowa regulacja odnosząca się do nadpłat i zwrotów w art. 105 § 2 O.p.). Ten brak normy odnoszącej się do zakresu przejmowania praw przez spadkobierców to luka konstrukcyjna, którą najprościej zamknąć, stosując w drodze analogii art. 105 § 2 O.p., a zatem przyjmując, że tak jak obowiązki, tak też i prawa podlegające sukcesji poszczególni spadkobiercy przejmują proporcjonalnie do swych udziałów spadkowych³⁵⁸.

Warto postawić pytanie, skąd wziął się ten brak w ustawie reguły ogólnej określającej, w jakim zakresie spadkobiercy przejmują uprawnienia spadkodawcy (nie licząc fragmentarycznej regulacji odnosząc się do nadpłat i zwrotów). Wydaje się, że to zaniechanie – widoczne od momentu wejścia w życie Ordynacji podatkowej – jest rezultatem pogubienia się ustawodawcy w założeniach, które legły u podstaw uregulowania pozycji prawnej spadkobierców w prawie podatkowym. Ustawodawca wzorował się na modelu cywilnoprawnym i, jak się wydaje, do przeoczenia doszło właśnie z tego powodu. Otóż jeśli chodzi o odpowiedzialność za zobowiązania spadkodawcy, w art. 98 O.p. zamieszczono odesłanie do przepisów Kodeksu cywilnego. Jeśli zaś chodzi o zakres przejmowanych uprawnień – nie odesłano do Kodeksu cywilnego, bo nie ma tam wyraźnej reguły, która by to regulowała. A przyczyna tego jest prosta. Otóż prawa majątkowe w świetle Kodeksu cywilnego należą do spadku i jako takie nabywane są przez spadkobierców w proporcji wynikającej z tego, w jakiej części nabywają oni spadek.

³⁵⁸ Ibidem, s. 554.

Ewentualny rozdział praw pomiędzy spadkobierców odbywa się w drodze działu spadku. Ustawodawca podatkowy zdaje się „zapomniał”, że prawa majątkowe wynikające z przepisów prawa podatkowego mają charakter publicznoprawny i jako takie nie należą do spadku. Świadczy o tym fakt, że w pierwotnym swoim brzmieniu Ordynacja podatkowa w art. 105 ustanawiała zasadę, że nadpłaty są zwracane poszczególnym spadkobiercom w proporcji wynikającej z ich zgodnego oświadczenia woli, składanego organowi podatkowemu. Oznaczało to nic innego jak to, że spadkobiercy co do nadpłat mają sami zadysponować, komu i w jakiej proporcji organ ma dokonać zwrotu. Kwestię tę pozostawiono zatem woli spadkobierców. Temu rozwiązaniu ustawodawca pozostawał wierny aż do końca 2015 r., mimo że – na marginesie – wywoływało ono perturbacje w praktyce. Wydaje się zarazem, że ustawodawca przy tworzeniu pierwszej wersji Ordynacji podatkowej co prawda przewidział przejmowanie przez spadkobierców praw zmarłego, ale nie przewidywał podejmowania jakichkolwiek rozstrzygnięć w tym przedmiocie. Decyzja z art. 100 § 1 O.p. dotyczyła wyłącznie odpowiedzialności spadkobierców, a nadpłat i zwrotu – art. 105 O.p., tyle że nie przewidziano tam wydania decyzji, lecz zwrot nadpłat zgodny z oświadczeniem woli złożonym organowi podatkowemu. Potem art. 100 § 1 O.p. nieco rozwinęto, dodając w nim podstawę do tego, aby w decyzji o odpowiedzialności określać również wysokość nadpłaty lub zwrotu podatku – jednak pozostała aktualna, wyrażona w art. 105 O.p., zasada, że co do tego, komu i w jakiej proporcji organ ma te należności wypłacić – decyduje wola samych zainteresowanych, tj. spadkobierców. Wynika z tego zarazem, że jedyne prawa, przejmowane przez spadkobierców, co do których ustawodawca wyobrażał sobie władcą interwencję – to były nadpłaty i zwroty podatku, tyle że trzeba

zauważyć, że organ w decyzji mógł określać ich wysokość, ale bynajmniej nie to, komu mają przyspaść.

Dopiero od 1 stycznia 2016 r. przepis stanowi, że nadpłaty są zwracane poszczególnym spadkobiercom w proporcji odpowiadającej ich udziałowi spadkowemu (105 § 2 O.p.). Zarazem, od 1 stycznia 2016 r. w decyzji wydanej na podstawie art. 100 § 1 O.p. organ orzeka nie o wysokości nadpłaty czy zwrotu, ale szerzej: o zakresie uprawnień poszczególnych spadkobierców. Dopiero niedawno zatem ustawodawca dostrzegł tu pole do władczej ingerencji w sferze podatkowej i wskazał, że decyzja ma przesądzić nie tylko o samym przejściu praw na spadkobierców, ale też o tym, w jakim zakresie poszczególni spadkobiercy je przejmują. Zarazem, jak się wydaje, ustawodawca skoncentrował się na „odwróceniu” dotychczasowej – nieracjonalnej z praktycznego punktu widzenia – reguły (że to spadkobiercy w swoim zgodnym oświadczeniu decydują o zakresie swoich uprawnień do nadpłat i zwrotów), jednak zapomniał, że kwestia przechodzenia prawa na spadkobierców (zakresu) wymaga wykreowania w tym zakresie jakiejś fundamentalnej reguły. Co prawda w art. 98 § 1 O.p. zarówno poprzednio, jak i obecnie ustawodawca wprowadza regułę, że prawa majątkowe wynikające z przepisów prawa podatkowego przejmują spadkobiercy – jednak nieco bezrefleksyjnie nie ustala w tym zakresie konkretnych. Nie ulega zaś wątpliwości, że nadpłaty i zwroty podatków to nie są jedyne prawa, które mogą przejść na spadkobierców. Prawo do odliczenia straty poniesionej przez spadkodawcę jest tu spektakularnym przykładem. Pamiętano o nim, ustalając w art. 100 § 2 O.p. to, w jakim zakresie organ może prawidłowo określać kwoty wynikające z deklaracji złożonych przez spadkodawcę, zapomniano jednak zadekretować zakres przejmowania prawa do odliczenia straty przez poszczególnych spadkobierców.

Jak już wcześniej była mowa, zgodnie z art. 100 § 1 i 2 O.p. decyzja rozstrzyga o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy za zobowiązania podatkowe spadkodawcy oraz o zakresie, w jakim spadkobiercy przejmują prawa zmarłego, lub też – w zależności od sytuacji – tylko o odpowiedzialności, albo też tylko o prawach. Z art. 100 § 1 O.p. wynika, że organ opiera się na decyzjach i deklaracjach z zastrzeżeniem, że w braku deklaracji lub w razie stwierdzenia jej nieprawidłowości – organ dla potrzeb wydania decyzji z art. 100 O.p., w postępowaniu zmierzającym do jej wydania „ustala lub określa” wysokość kwot, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a O.p. Słowo „ustala” jest tu, jak się wydaje, nie na miejscu, co do „określenia” zaś, to może ono dotyczyć zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3), prawidłowej wysokości zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych (art. 21 § 3a), straty poniesionej przez podatnika, jeżeli jej poniesienie uprawnia do skorzystania z ulg podatkowych (art. 24 O.p.), wysokości nadpłaty (art. 74a O.p.)³⁵⁹.

Z przepisu art. 100 O.p. zatem nie można wyprowadzić podstawy do „ustalenia” wysokości zobowiązania podatkowego spadkodawcy w decyzji adresowanej do spadkobiercy (spadkobierców). Z przytoczonego przepisu wynika bowiem, że treść decyzji adresowanej do spadkobiercy jest determinowana treścią decyzji (i to ostatecznych) wydanych wobec spadkodawcy lub

³⁵⁹ Jakkolwiek samo prawidłowe określenie wysokości zobowiązania podatkowego wywiera automatyczny skutek, rzutując na kwotę ewentualnej nadpłaty, to jednak niezależnie od tego możliwość prawidłowego określenia wysokości nadpłaty także jest potrzebna. Jeśli, przykładowo, zmarły podatnik prawidłowo wykazał w złożonym zeznaniu zobowiązanie podatkowe w kwocie zero, a wykazał błędną kwotę nadpłaty – to okazuje się, że regulacja pozwalająca organowi prawidłowo określić wysokość nadpłaty jest niezbędna.

złożonych przez niego deklaracji, ale wyraźnie tylko takich, z których wynika wysokość jego zobowiązań podatkowych.

Z kolei art. 100 § 2 O.p. (jego redakcja była zmieniana ostatnio z dniem 1 stycznia 2016 r.) otwiera możliwość weryfikacji kwot (obowiązków lub uprawnień) spadkodawcy, ale tylko w precyzyjnie zakreślonych w tym przepisie granicach. Zostały one wyznaczone w ten sposób, że organ „ustala lub określa kwoty, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a”. Może tu zatem nastąpić co najwyżej „określenie” (art. 21 § 3 i 3a O.p.), ale nigdy nie „ustalenie” wysokości zobowiązania podatkowego.

5.5. Zagadnienie dopuszczalności orzekania o odpowiedzialności spadkobierców przed przyjęciem spadku lub egzekwowania odpowiedzialności na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego w stosunku do zmarłego podatnika

Zgodnie z art. 98 § 1 O.p. do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe. Jest to zatem odesłanie między innymi do art. 1030 k.c., zgodnie z którym do chwili przyjęcia spadku spadkobierca ponosi odpowiedzialność za długi spadkowe tylko ze spadku. W uchwale z 23 maja 2016 r., II FPS 6/15 co prawda podkreślano, że istnieje odpowiedzialność spadkobierców przed przyjęciem spadku, jednak rozważania te, po pierwsze, były przedstawione nieco na uboczu głównego problemu rozstrzyganego uchwałą, a po drugie – wydaje się, mimo wszystko, że to twierdzenie o istnieniu odpowiedzialności podatkowej spadkobierców przed przyjęciem spadku nie

ma na gruncie prawa podatkowego większego znaczenia praktycznego³⁶⁰.

W Ordynacji podatkowej nie ma wyraźnego przepisu odnoszącego się do kwestii dopuszczalności orzekania o odpowiedzialności spadkobierców przed przyjęciem spadku, jednak jest to z całą pewnością jednoznacznie niemożliwe ze względu na zawarte w art. 98 § 1 O.p. odesłanie do określonych w Kodeksie cywilnym przepisów o odpowiedzialności za długi spadkowe³⁶¹.

Zatem, do momentu przyjęcia spadku spadkobiercy ponoszą odpowiedzialność za długi spadkowe tylko ze spadku, a dopiero od chwili przyjęcia spadku – całym swoim majątkiem. Spadkobierca nabywa spadek z chwilą jego otwarcia, jednak nie jest to nabycie definitywne z uwagi na możliwość odrzucenia spadku³⁶². Z punktu widzenia odpowiedzialności majątek osobisty spadkobiercy pozostaje oddzielony od majątku spadkowego. W literaturze z zakresu prawa cywilnego wskazuje się, że przypadki odpowiedzialności jedynie majątkiem spadkodawcy są raczej rzadkie, ponieważ w razie wszczęcia postępowania przeciwko niemu – spadkobierca może żądać jego zawieszenia do czasu złożenia oświadczenia co do przyjęcia lub odrzucenia spadku³⁶³. Jeśli zaś wierzyciel dysponował tytułem wykonawczym przeciwko spad-

³⁶⁰ W uchwale II FPS 6/15 znalazł się taki passus: „spadkobierca nabywa spadek z chwilą jego otwarcia i do chwili przyjęcia spadku jego odpowiedzialność za długi spadkowe, także podatkowe, obejmuje tylko odpowiedzialność spadkiem. Co do zasady więc oświadczenie o przyjęciu lub odrzuceniu spadku nie wpływa na tę odpowiedzialność jako odpowiedzialność z mocy prawa. Co najwyżej określa ono jej zakres. Spadkobiercy ponoszą tę odpowiedzialność już tylko dlatego, że zostali zaliczeni do grupy spadkobierców, a więc dlatego im ten przymiot przysługuje. Jeżeli spadkobierca odrzuca spadek, to na jego miejsce wchodzi jego spadkobiercy”.

³⁶¹ O sytuacji spadkobierców przed przyjęciem spadku obszernie pisze S. Babiaryz, *Następstwo prawne spadkobierców...*, op.cit., s. 141 i n.

³⁶² E. Skowrońska-Bocian, op.cit., s. 158.

³⁶³ Ibidem.

kodawcy, to konieczność uzyskania tytułu wykonawczego przeciwko spadkobiercy napotyka podobne trudności³⁶⁴.

W świetle przepisów Kodeksu cywilnego zatem odpowiedzialność spadkobierców do chwili przyjęcia spadku ma charakter rzeczowy, a nie osobisty. Jakkolwiek obowiązująca Ordynacja podatkowa w żadnym miejscu nie określa odpowiedzialności spadkobierców jako osobistej, i – czego się w zasadzie nie zauważa – nie odsyła do odpowiedniego stosowania art. 26 ani 29 O.p. do spadkobierców, to jednak jak dotąd na gruncie prawa podatkowego nie kwestionowano osobistego charakteru odpowiedzialności spadkobierców. Trudno sobie wyobrazić wydaną na podstawie art. 100 O.p. decyzję, w której organ wymienia przedmioty majątkowe należące do spadku, z których spadkobiercy ponoszą odpowiedzialność. Warto odnotować, że projekt nowej ordynacji podatkowej w art. 284 § 1 zd. 2 wyraźnie przewiduje odpowiednie zastosowanie do spadkobiercy przepisu art. 242 projektu, stanowiącego, że „Podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające z zobowiązań podatkowych podatki”. Kulturowana jest zatem koncepcja osobistej – a nie rzeczowej – odpowiedzialności za podatki, niemożliwa do zrealizowania przed przyjęciem spadku (kiedy to zgodnie z kodeksem cywilnym spadkobiercy ponosić mieliby ją tylko ze spadku).

Stefan Babiarczyk zwraca uwagę na to, że w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji brak jest odpowiednika art. 836 k.p.c., zgodnie z którym do czasu przyjęcia spadku egzekucja na zaspokojenie długu spadkodawcy dopuszczalna jest tylko ze spadku³⁶⁵. W tym kontekście należy uznać, że do egzekucji należności, do których ma zastosowanie Ordynacja podatkowa, po prostu nie jest potrzebne takie zastrzeżenie, jakie wprowadza art. 836 zd. pierwsze k.p.c. Jakkolwiek śmierć zobowiązanego

³⁶⁴ Ibidem.

³⁶⁵ S. Babiarczyk, *Następstwo prawne spadkobierców...*, op.cit., s. 144, przypis 5.

wywołuje następstwo prawne, to jednak odpowiedzialność spadkobierców – o czym była wyżej mowa – zawsze wymaga stwierdzenia jej w decyzji, gdyż tego wymaga art. 100 O.p. Dlatego nie może być mowy o kontynuowaniu egzekucji po śmierci podatnika z przedmiotów należących do spadku – bo w istocie stanowiłoby to przypadek odpowiedzialności spadkobierców przed wydaniem decyzji, a decyzja nie może być wydana, dopóki spadkobiercy nie przyjmą spadku. Artykuł 28a u.p.e.a. stanowi, że „w przypadku przejścia obowiązku objętego tytułem wykonawczym na następcę prawnego zobowiązanego, postępowanie egzekucyjne jest kontynuowane, a dokonane czynności egzekucyjne pozostają w mocy. Zastosowanie dalszych środków egzekucyjnych może jednak nastąpić po wystawieniu przez wierzyciela nowego tytułu wykonawczego i skierowaniu go do organu egzekucyjnego wraz z urzędowym dokumentem wykazującym przejście dochodzonego obowiązku na następcę prawnego”. Zacytowany przepis nie stoi w sprzeczności z powtarzaną wyżej tezą, że nie można dochodzić od spadkobierców odpowiedzialności, dopóki nie zostanie wobec nich wydana decyzja o zakresie odpowiedzialności na podstawie art. 100 O.p.

Piotr Przybysz twierdzi, że art. 28a u.p.e.a. nie dotyczy przypadku śmierci zobowiązanego³⁶⁶. Zdaniem tego Autora w wypadku śmierci zobowiązanego postępowanie egzekucyjne bądź zostanie umorzone na podstawie art. 59 § 1 pkt 6 u.p.e.a., bądź zostanie zawieszona na podstawie art. 56 § 1 pkt 2 u.p.e.a.³⁶⁷ Należy jednak zauważyć, że zgodnie z art. 59 § 1 pkt 6) u.p.e.a.

³⁶⁶ P. M. Przybysz, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, wyd. VIII, Warszawa 2018 (LEX/el, komentarz do art. 28a).

³⁶⁷ Ibidem. Odnośnie do art. 56 § 1 pkt 2 u.p.e.a. zob. też T. Jędrzejewski, P. Rączka, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Gdańsk 2000, s. 149.

postępowanie egzekucyjne umarza się w przypadku śmierci zobowiązanego, gdy obowiązek jest ściśle związany z osobą zmarłego, podatki zaś nie są ściśle związane z osobą zmarłego – gdyby tak było, sukcesja nie wchodziłaby w rachubę, a przecież Ordynacja podatkowa wyraźnie ją ustanawia w art. 97 i nast.³⁶⁸ E. Szczygłowska powołując się na literaturę przedmiotu wskazuje, że obowiązek o charakterze ściśle osobistym to taki, który nie może być wykonany przez inny podmiot, np. obowiązek zgłoszenia się do służby wojskowej czy obowiązek poddania się szczepieniom ochronnym, lub też obowiązek, który „nie jest związany z posiadaniem przez zobowiązanego szczególnych cech (właściwości), niezbywalnych upoważnień czy kompetencji, szczególnych indywidualnych kwalifikacji lub umiejętności”³⁶⁹. Z kolei art. 56 § 1 pkt 2 u.p.e.a. przewiduje tylko zawieszenie – a nie umorzenie postępowanie egzekucyjnego, dlatego nie wyklucza on wcale zastosowania art. 28a u.p.e.a., w razie gdy egzekwowany obowiązek zmarłego przeszedł na jego następców prawnych. Z tych wszystkich powodów należy zgodzić się z Cezarym Kuleszą, który, komentując art. 28a u.p.e.a., stwierdził, że „klasycznym przykładem następstwa prawnego w sferze prawa administracyjnego są regulacje zawarte w ordynacji podatkowej”³⁷⁰.

³⁶⁸ Ibidem.

³⁶⁹ E. Szczygłowska, *Sukcesja uprawnień i obowiązków administracyjnych*, 2009, LEX/el, dostęp 13.08.2019

³⁷⁰ C. Kulesza [w:] D. R. Kijowski (red.), E. Cisowska-Sakrajda, M. Faryna, W. Grześkiewicz, C. W. Kulesza, W. Łuczaj P. Pietrasz, J. Radwanowicz-Wanczewska, P. Starzyński, R. Suwaj, *Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2015, opubl. LEX/el (komentarz do art. 28a).

5.6. Właściwość organów podatkowych do wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców

W myśl art. 17b § 2 O.p. organem właściwym miejscowo w sprawach następstwa prawnego spadkobierców oraz zapisobierców jest organ właściwy ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy. Ten organ zatem, w szczególności, jest uprawniony do wydania decyzji na podstawie art. 100 O.p. Identyczna reguła obowiązuje przez cały czas od momentu wejścia w życie Ordynacji podatkowej, tyle że do końca 2015 r. właściwość miejscowa wynikała z art. 100 § 1 O.p., a od 1 stycznia 2016 r. z art. 17b § 2 O.p.

Rozwiązanie odnoszące się do właściwości miejscowej w sprawach następstwa prawnego spadkobierców różni się od tego, które jest przyjęte w stosunku do pozostałych następców prawnych – gdzie zgodnie z art. 17b § 1 O.p. organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie praw i obowiązków podatnika (płatnika, inkasenta), przejętych przez następcę prawnego, jest organ podatkowy właściwy dla następcy prawnego. Ponieważ tylko co do spadkobierców (i zapisobierców) przyjęto rozwiązanie szczególne w art. 17b § 2 O.p., to konsekwentnie należy uznać, że reguła odnosząca się do spadkobierców nie ma zastosowania do tych praw i obowiązków zmarłego, w które wstąpiło przedsiębiorstwo w spadku. Tutaj więc mają zastosowanie reguły ogólne wynikające z art. 17b § 1 O.p., a zatem kompetencje ma organ właściwy dla następcy prawnego, tj. przedsiębiorstwa w spadku³⁷¹.

³⁷¹ Na przykład, gdy przejętym uprawnieniem spadkodawcy, w które wstąpiło przedsiębiorstwo w spadku, będzie prawo do odliczenia straty poniesionej przez spadkodawcę – wówczas organem właściwym będzie organ właściwy dla przedsiębiorstwa w spadku. Jest to racjonalne rozwiązanie, biorąc pod uwagę, że przedsiębiorstwo w spadku będzie sukcesywnie

Warto odnotować, że właściwość miejscową w stosunku do spadkobierców (i zapisobierców) uregulowano analogicznie do właściwości miejscowej w sprawach orzekania o odpowiedzialności osób trzecich. Podobnie jak w wypadku orzekania o odpowiedzialności osób trzecich, tylko jeden organ jest „gospodarzem” skupiającym w swym ręku całość kompetencji, niezależnie od liczby podmiotów (tam – osób trzecich, tu – spadkobierców). Do końca 2015 r., gdy na podstawie art. 100 § 1 O.p. organ orzekał w odrębnych decyzjach o odpowiedzialności i uprawnieniach poszczególnych spadkobierców – teoretycznie można sobie było wyobrazić odmienne ukształtowanie właściwości, niż zdecydował ustawodawca, ponieważ – skoro i tak każdy spadkobierca miał otrzymać odrębną decyzję – to ze względów funkcjonalnych nie było konieczne, aby postępowania wobec wszystkich spadkobierców prowadził ten sam organ. Obecnie jednak, skoro zgodnie z art. 100 § 1 O.p. rozstrzygnięcie o odpowiedzialności i prawach wszystkich spadkobierców musi nastąpić w jednej decyzji, siłą rzeczy niemożliwe jest przyjęcie innego rozwiązania w zakresie właściwości miejscowej niż to, które zastosowano. Skoro ten sam organ musi być właściwy do orzekania o zakresie odpowiedzialności i uprawnień wszystkich spadkobierców, to trudno sobie wyobrazić inne kryterium wyznaczające właściwość niż takie, które powiązane jest ze zmarłym, aczkolwiek niekoniecznie kryterium takim musi być ostatecznie miejsce zamieszkania zmarłego (spadkodawcy).

Wskazanie jako organu właściwego tego organu, na obszarze właściwości którego spadkodawca ostatecznie zamieszkiwał, może rodzić istotne problemy. Organ wskazany w art. 17b § 2 O.p. nie zawsze bowiem jest tym, który był miejscowo właściwy dla spadkodawcy w sprawie wymiaru i poboru tego podatku, na tle

korzystać z tego uprawnienia, dokonując odliczeń od dochodu osiąganego w kolejnych latach.

którego powstało zagadnienie z zakresu następstwa prawnego spadkobierców. Nie w każdym podatku i nie zawsze bowiem organem właściwym dla osoby fizycznej jest organ podatkowy, na obszarze właściwości którego dana osoba zamieszkuje. Przykładowo, w podatku od spadków i darowizn właściwość miejscową w sprawie opodatkowania nabycia nieruchomości w drodze dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego, zachowku ustala się według miejsca położenia nieruchomości, jeżeli nabywane przez podatnika nieruchomości położone są w terytorialnym zasięgu działania jednego naczelnika urzędu skarbowego³⁷². Podobnie jest w wypadku opodatkowania tym podatkiem darowizny nieruchomości, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności itp.³⁷³ Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach tego podatku od umowy sprzedaży nieruchomości lub własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce położenia nieruchomości³⁷⁴. W podatku od towarów i usług do końca 2015 r. organem właściwym dla podatnika co do zasady był organ właściwy ze względu na miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, a tylko w przypadku gdy czynności te wykonywane były na terytorium objętym zakresem działania dwóch lub więcej urzędów skarbowych, właściwym organem był naczelnik urzędu skarbowego – właściwy ze względu na

³⁷² Zgodnie z § 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych, tj. Dz.U.2017.122 ze zm.

³⁷³ Zgodnie z § 7 ust. 1 pkt 2 lit. a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych, tj. Dz.U.2017.122 ze zm.

³⁷⁴ Tj. Dz.U.2017.1150 ze zm.

siedzibę lub miejsce zamieszkania³⁷⁵. W związku z tym należy zauważyć, że spadkodawca mógł być podatnikiem takich podatków, w których organem właściwym miejscowo dla niego nie był ten organ, na obszarze właściwości którego zamieszkiwał. Jednak przepisy regulujące właściwość miejscową w sprawach następstwa prawnego spadkobierców nie przewidują brania pod uwagę tego niuanse i właściwość dla spadkobiercy ustalają sztywno, według jednego tylko kryterium, tj. ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy. W rezultacie może się zdarzyć, że o odpowiedzialności spadkobierców, wysokości przysługującej im nadpłaty lub zwrotu podatku nie powinien orzekać ten organ, który był miejscowo właściwy dla zmarłego podatnika w sprawach danego podatku, lecz ten, który jest wyłącznie właściwy z uwagi na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy (art. 17b § 2 O.p.). Należy odnotować, że artykuł 17b § 2 O.p. reguluje tylko właściwość miejscową, nie ingerując we właściwość rzeczową organów podatkowych. W sprawach podatków państwowych ze względu na właściwość rzeczową w stosunku do tych samych spadkobierców mogą zatem równolegle być właściwe dwa organy: naczelnik urzędu skarbowego i naczelnik urzędu celno-skarbowego, jeśli spadkodawca był podatnikiem podatków należących do właściwości obu tych organów. Może do tego dojść wyspecjalizowany urząd skarbowy (zwany potocznie „dużym”). W przypadku określonych problemów z ustaleniem właściwości miejscowej organów dla osób fizycznych,

³⁷⁵ Dopiero od 1 stycznia 2016 r. w związku ze zmianą art. 3 ustawy o podatku od towarów i usług (wprowadzoną ustawą z dnia 10.09.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw) właściwość organów podatkowych w tym podatku co do zasady ustalana jest na ogólnych zasadach wynikających z Ordynacji podatkowej, tj. ze względu na miejsce zamieszkania, jeżeli podatnik jest osobą fizyczną. Zob. J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2019, dostęp: 5 sierpnia 2019 r.

jako organ miejscowo właściwy przepisy wskazują konkretny urząd skarbowy (np. zgodnie z § 10 powoływanego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów, jest to Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, a w sprawach podatku od towarów i usług – Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście). Wewnętrzną sprawą organów należących do Krajowej Administracji Skarbowej pozostaje sprawne zorganizowanie wymiany informacji, tak aby organ właściwy do orzeczenia o zakresie obowiązków i uprawnień spadkobierców w porę dysponował informacjami dotyczącymi rozliczeń spadkodawcy. Jeszcze poważniejsze problemy mogą wystąpić na gruncie takiego, a nie innego określenia w art. 17b § 2 O.p. właściwości miejscowej w sprawach następstwa prawnego spadkobierców, jeśli chodzi o podatki stanowiące dochód jednostek samorządu terytorialnego, w których organem podatkowym jest wójt, burmistrz albo prezydent. Podstawowym kryterium decydującym o właściwości miejscowej organów podatkowych w podatku od nieruchomości, rolnym czy leśnym nie jest bowiem miejsce zamieszkania podatnika, lecz miejsce położenia przedmiotu opodatkowania. Problemy mogą wystąpić po śmierci podatnika, gdyż w świetle powołanego wyżej art. 17b § 2 O.p. organem właściwym do orzekania o zakresie odpowiedzialności i uprawnień spadkobierców także i tym razem powinien być organ właściwy ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy, bez względu na miejsce położenia przedmiotu opodatkowania. Mogą tu powstać istotne problemy kompetencyjne. Trudno sobie bowiem wyobrazić, że o odpowiedzialności spadkobierców zamieszkałych – przykładowo – w Warszawie za zaległość podatkową w podatku od nieruchomości położonej w Jaśle będzie orzekał burmistrz Świnoujścia, bo tam ostatnio przed śmiercią zamieszkiwał podatnik (spadkodawca). W świetle obowiązującej regulacji tak jednak powinno

być. Z przepisów Ordynacji podatkowej nie da się wyprowadzić wniosku, że art. 17b § 2 O.p. obowiązuje tylko w zakresie podatków państwowych. W odniesieniu do podatków samorządowych niejednokrotnie reguły rządzące właściwością miejscową przy orzekaniu o odpowiedzialności spadkobierców mogą jednak prowadzić do absurdu. Samorządowy organ podatkowy, na terenie którego zamieszkiwał ostatnio spadkodawca, a zatem właściwy w świetle art. 17b§2 O.p., nie obejmuje swoim władztwem terytorium, na którym znajduje się przedmiot opodatkowania (nieruchomość). Trudno zatem uznać jego kompetencję do wydania decyzji o odpowiedzialności spadkobiercy za podatek będący dochodem innej jednostki samorządu terytorialnego. Zarazem jednak w świetle obowiązującego art. 17b § 2 O.p. takiej decyzji o odpowiedzialności spadkobiercy nie może wydać ten organ samorządowy, który był uprawniony do pobrania podatku od spadkodawcy, ale na którego obszarze właściwości spadkodawca nie zamieszkiwał ostatnio przed śmiercią (*argumentum a contrario* z art. 17b §2 O.p.)³⁷⁶. Ten problem był w literaturze sygnalizowany już wiele lat temu, ustawodawca wciąż jednak wydaje się go nie dostrzegać³⁷⁷. Nie należą przecież do rzadkości sytuacje, gdy osoba fizyczna jest podatnikiem podatku majątkowego takiego jak rolny, od nieruchomości czy leśny, lecz przedmiot opodatkowania położony jest na terenie innej gminy niż na, w której podatnik zamieszkuje.

³⁷⁶ A. Olesińska, *Postępowania podatkowe z udziałem spadkobierców podatnika*, op.cit., s. 22–31; *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, op.cit., s. 554–555.

³⁷⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa*, op.cit., s. 354.

6. WSTĄPIENIE SPADKOBIERCÓW DO POSTĘPOWANIA W MIEJSCE ZMARŁEJ STRONY

W myśl art. 102 § 2 O.p. w miejsce strony zmarłej w toku postępowania w sprawach dotyczących praw i obowiązków wymienionych w art. 97 wstępują jej spadkobiercy³⁷⁸. Następuje zatem zmiana zakresu podmiotowego postępowania, przy zachowaniu jego zakresu przedmiotowego. Nie ma prawnej możliwości rozszerzenia zakresu przedmiotowego tego postępowania o kwestie związane z określeniem zakresu odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców. Postępowanie wszczęte za życia spadkodawcy może być zakończone tylko – *ad meritum*, co do istoty spawy – tylko rozstrzygnięciem obejmującym tę – i tylko tę – sprawę, która była nim pierwotnie objęta. Decyzja nie będzie mogła zostać „wzbogacona” o rozstrzygnięcie o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców na podstawie art. 100 § 1 O.p. Rozszerzenie zakresu przedmiotowego toczącego się postępowania jest w świetle przepisów ordynacji podatkowej dopuszczalne tylko w sytuacji określonej w art. 167 O.p., tj. tylko na żądanie strony, w postępowaniu wszczętym na jej wniosek, gdy wnosi ona o rozszerzenie zakresu żądania, o ile wynika ono z tej samej podstawy prawnej i pod warunkiem, że dotyczy tego samego stanu faktycznego. W innych przypadkach jest to niemożliwie. W Ordynacji podatkowej nie ma podstawy prawnej do zmiany przez organ pierwotnego postanowienia o wszczęciu postępowania, które określa granice prowadzonego postępowania. W sprawie

³⁷⁸ Na temat następstwa procesowego zob. G. Łaszczyca, A. Matan, *Następstwo procesowe w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 5, s. 51.

zakresu odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców musi zatem być wszczęte odrębne postępowanie.

Jak zatem powinien postąpić organ, gdy strona zmarła w trakcie postępowania podatkowego? Jeśli postępowanie nie podlega umorzeniu jako bezprzedmiotowe, wówczas zgodnie z art. 201 § 1 O.p. powinno zostać zawieszona. Nakaz zawieszenia jest bezwzględny. Zawieszenie postępowania następuje – co oczywiste – dopiero gdy organ poweźmie pewną informację o śmierci strony, jednak jako datę, w której następuje skutek w postaci zawieszenia, postanowienie powinno wskazywać już datę śmierci strony. Z tą datą następuje zawieszenie, nawet jeśli postanowienie jest wydane później.

Zgodnie z art. 205 § 1 O.p. organ podatkowy podejmuje, w drodze postanowienia, zawieszona postępowanie, gdy ustąpiły przyczyny uzasadniające jego zawieszenie. Ustawodawca nie wypowiedział się wyraźnie co do tego, dlaczego śmierć strony jest – jego zdaniem – bezwzględną przeszkodą do tego, aby postępowanie kontynuować. Jako przesłankę zawieszenia postępowania ustawa wskazuje śmierć strony, jednak ta przyczyna zawieszenia nie może przecież „ustąpić”. Zatem „przyczyną uzasadniającą zawieszenie” w zamyśle ustawodawcy najwyraźniej była nie śmierć strony jako taka, lecz to, że w tym momencie powstaje niejasność co do tego, kto wstępuje do postępowania w jej miejsce. Nadto ustawodawca najwyraźniej zakłada, że tej niejasności nie można rozwiązać niezwłocznie.

To rozumowanie znajduje wsparcie w treści art. 205a § 1 pkt 1 O.p., który przewiduje, że postępowanie ma być podjęte po zgłoszeniu się lub po ustaleniu spadkobierców zmarłego albo zarządcy sukcesyjnego w sprawach objętych zarządzeniem sukcesyjnym albo po ustanowieniu, w trybie określonym odrębnymi przepisami, kuratora spadku. Za ustanie przyczyny zawieszenia ustawodawca uważa zatem „ustalenie” spadkobiercy, zarządcy

sukcesyjnego lub kuratora spadku. Sformułowanie „ustalenie” należy rozumieć kognitywnie, czyli jako okoliczność dotycząca powzięcia przez organ informacji o tym, kto jest spadkobiercą (zarządcą itd.), nie zaś jako nawiązanie do rozstrzygnięcia o tym.

Jeśli spadkobiercy wstępują do toczącego się postępowania w miejsce zmarłej strony, to organ może zakończyć to postępowanie – już z udziałem spadkobierców – tylko właściwą decyzją rozstrzygającą daną sprawę co do jej istoty, jednak nie ma możliwości, aby zarazem w tej samej decyzji orzec o odpowiedzialności spadkobierców, nawet jeśli ich odpowiedzialność miała by dotyczyć wyłącznie tego zobowiązania, którego wysokość organ właśnie określił w decyzji wydanej wobec wszystkich spadkobierców, po wstąpieniu ich do toczącego się postępowania w miejsce zmarłej strony. Przyczyn takiego stanu rzeczy jest kilka. Niektóre z nich przestały mieć znaczenie po zmianach stanu prawnego, które obowiązują od 1 stycznia 2016 r., inne przeszkody jednak nadal pozostają aktualne i nie pozwalają na to, aby postępowanie wymiarowe wzbogacić o element rozstrzygnięcia o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców.

Do końca 2015 r. zgodnie z art. 100 § 1 O.p. o zakresie odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców organ musiał orzekać w odrębnych decyzjach. Natomiast w takim postępowaniu, do którego spadkobiercy wstępowali w miejsce zmarłej strony, musiała zapaść tylko decyzja rozstrzygająca sprawę co do istoty, bez względu na liczbę stron. Decyzja była jedna, niejako zatem wspólna dla wszystkich spadkobierców. Organ nie mógłby w niej orzec zarazem o zakresie odpowiedzialności spadkobierców, ponieważ sprzeciwiał się temu art. 100 § 1 O.p., zgodnie z którym o zakresie odpowiedzialności każdego spadkobiercy należało orzekać w odrębnej decyzji.

Od kiedy z art. 100 § 1 O.p. usunięto wymóg wydania odrębnej decyzji wobec każdego spadkobiercy, a zamiast tego zaakcentowano, że bez względu na liczbę spadkobierców decyzja ma być jedna – powyższa przeszkoda proceduralna została usunięta. Zarazem z art. 102 O.p. usunięto § 1, zgodnie z którym postępowanie zmierzające do wydania decyzji na podstawie art. 100 O.p. można było wszcząć, tylko jeśli w stosunku do spadkodawcy nie zostało wszczęte postępowanie podatkowe, albo też gdy postępowanie to zakończyło się decyzją ostateczną.

Nie oznacza to jednak, że kończąc postępowanie rozpoczęte jeszcze za życia spadkodawcy, na przykład określając wysokość zobowiązania podatkowego, organ może orzec zarazem w tej samej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców na podstawie art. 100 O.p.³⁷⁹ Zniknęły co prawda najbardziej widoczne bariery, lecz pozostały inne, bardzo istotne.

Po pierwsze, nie ma podstaw prawnych do zmiany pierwotnie wydanego postanowienia o wszczęciu postępowania, a skoro to ono wyznacza zakres postępowania – to nie wolno wyjść poza to, co z niego wynikało. Rozstrzygnięcie, które zapadłoby – częściowo – w obszarze nieobjętym postanowieniem o wszczęciu postępowania, musiałoby być uznane za rażąco naruszające prawo (art. 247 § 1 pkt 3 O.p.).

Po drugie, nie zawsze, lecz w wielu wypadkach przepisy dotyczące właściwości miejscowej organu mogłyby się okazać przeszkodą do tego, aby w postępowaniu wszczętym za życia spadkodawcy, a kontynuowanym po jego śmierci wobec spadkobiercy, orzec zarazem o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców na podstawie art. 100 O.p. Otóż właściwość miejscowa w sprawach poszczególnych podatków, która

³⁷⁹ Za błędny należy uznać pogląd, jaki w tej kwestii zaprezentowała autorka wcześniej, zob. A. Olesińska, *Pozycja prawna spadkobierców podatnika w świetle znowelizowanej...*, op.cit., s. 23–24.

wyznaczała organ właściwy do wszczęcia postępowania wobec spadkodawcy, niejednokrotnie nie pokrywa się z uregulowaną w art. 17b § 2 O.p. właściwością miejscową organów w sprawach następstwa prawnego spadkobierców. W tym ostatnim przypadku zawsze jest to organ właściwy ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy, co niekoniecznie pokrywa się z właściwością miejscową organów w sprawach poszczególnych podatków ustalaną dla spadkodawcy, za jego życia. Właściwym w sprawie, która toczyła się w chwili śmierci podatnika, oraz w sprawie odpowiedzialności spadkobierców (tu właściwość wyznacza obecnie art. 17b § 2 O.p.), nie zawsze jest to ten sam organ³⁸⁰.

7. ZAGADNIENIE RELACJI MIĘDZY ART. 100 I ART. 102 § 2 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Powstaje zatem zasadnicze pytanie o relację między postępowaniem wszczętym za życia podatnika, do którego z mocy art. 102 § 2 O.p. wstępują jego spadkobiercy, a potencjalnie koniecznym rozstrzygnięciem o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców na podstawie art. 100 § 1 O.p. Jeśli bowiem wszczęte za życia podatnika postępowanie dotyczące praw lub obowiązków określonych w art. 97 O.p. nie okaże się bezprzedmiotowe, to znaczy, że istnieją prawa lub obowiązki, co do których będzie zachodziła konieczność rozstrzygnięcia na podstawie art. 100 O.p. (tj. wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców).

Przede wszystkim należy zauważyć, że zgodnie z art. 100 § 1 O.p. organ orzeka o zakresie odpowiedzialności lub upraw-

³⁸⁰ A. Olesińska, *Następstwo spadkobierców w świetle znowelizowanej ordynacji podatkowej*, op.cit.

nień poszczególnych spadkobierców „na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji”. Organ przyjmuje zatem wysokość zobowiązań (lub istnienie uprawnień takich jak np. wysokość nadpłaty) albo na podstawie deklaracji złożonej przez spadkodawcę, albo na podstawie wydanej wobec niego decyzji. Założenie widoczne w § 1 jest zatem takie, że organ opiera się na danych ukształtowanych za życia spadkodawcy.

Jest jednak i taka możliwość, że w postępowaniu prowadzonym wobec spadkobiercy organ weryfikuje dane wynikające z deklaracji i wówczas zgodnie z § 2, orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, określa prawidłową wysokość potrzebnych kwot (zobowiązanie, nadpłata, zwrot, strata). Ma takie uprawnienie wówczas, gdy złożoną przez spadkodawcę deklarację uzna za nieprawidłową lub gdy takiej deklaracji nie złożono. Nie ma zaś oczywiście możliwości weryfikacji kwot, które wynikają z decyzji ostatecznych, wydanych wobec spadkodawcy (zasada trwałości decyzji ostatecznych).

Z art. 100 O.p. wynikają zatem trzy drogi, jakimi może podążyć organ, orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców: oparcie się na decyzji ostatecznej wydanej w stosunku do spadkodawcy, oparcie się na deklaracji złożonej przez spadkodawcę lub określenie kwot (zobowiązania itd.) w postępowaniu prowadzonym wobec spadkobierców, zmierzającym do określenia zakresu ich odpowiedzialności lub uprawnień.

Jak zatem – w kontekście możliwości zarysowanych w art. 100 O.p. – ma postąpić organ, który za życia spadkodawcy wszczął w stosunku do niego postępowanie zmierzające do prawidłowego określenia kwot, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a O.p.? Można postawić pytanie, czy w razie wstąpienia spadkobiercy do postępowania w miejsce zmarłej

strony organ podatkowy w decyzji winien odnieść się do zakresu odpowiedzialności spadkobiercy-strony postępowania za zobowiązania zmarłego podatnika, czy też winien poprzestać na określeniu wysokości ciężącego na spadkodawcy zobowiązania – tak jakby to uczynił za życia podatnika, tyle że decyzja będzie adresowana w stosunku do spadkobierców, czy też może powinien postąpić jeszcze inaczej.

Wyżej była już mowa o tym, że nie można rozszerzyć zakresu postępowania wymiarowego, do którego wstąpili spadkobiercy, o kwestie związane z odpowiedzialnością lub zakresem uprawnień spadkobierców.

Wydaje się, że najwłaściwszym rozwiązaniem byłoby zawieszenie takiego postępowania z urzędu i wszczęcie postępowania w stosunku do spadkobierców na podstawie art. 100 O.p. Co prawda wysokość kwot, które będą miały znaczenie dla zakresu odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców na razie pozostaje nieznana – jednak w postępowaniu wszczętym na podstawie art. 200 organ ma możliwość – jak już była o tym mowa – na podstawie art. 100 § 2 określić ich prawidłową wysokość. Gdy decyzja wydana wobec spadkobierców na podstawie art. 100 stanie się ostateczna, wówczas zawieszono postępowanie prowadzone uprzednio w stosunku do tych samych spadkobierców, będące kontynuacją postępowania wszczętego wobec spadkodawcy – będzie należało umorzyć jako bezprzedmiotowe, ponieważ kwestia określenia wysokości kwot, których to postępowanie dotyczyło, została już rozstrzygnięta decyzją wydaną w stosunku do spadkobierców na podstawie art. 100 § 1 i 2 O.p.

Czy taka koncepcja jest racjonalna i zgodna z prawem? Na oba pytania należy odpowiedzieć twierdząco. Tylko na pozór zaproponowane rozwiązanie wydaje się zawile, w istocie bowiem najprostszą drogą organ zmierza tu do osiągnięcia celu, jakim

jest określenie zakresu odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców. Unika zarazem multiplikacji procedur. Zaistniałaby ona, gdyby organ najpierw zakończył postępowanie wymiarowe, do którego wstąpili spadkobiercy, a dopiero gdy kończąca je decyzja rozstrzygająca sprawę wymiaru co do istoty stanie się ostateczna – wszcząłby kolejne postępowanie, tym razem na podstawie art. 100 O.p., zmierzające do określenia zakresu odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców.

Należy też zauważyć, że w świetle treści art. 100 § 1 O.p. oparcie się przez organ na wcześniejszej decyzji jest przewidziane zresztą, tylko jeśli była to decyzja ostateczna „wydana w stosunku do spadkodawcy”. Ustawodawca nie zakładał zatem, że po śmierci spadkodawcy organ może zakończyć postępowanie decyzją wymiarową wydaną wobec spadkobierców i że ta decyzja następnie będzie wzięta pod uwagę przez organ przy orzekaniu o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców na podstawie art. 100 O.p. Decyzja kończąca postępowanie, do którego spadkobiercy wstąpili na podstawie art. 102 § 2 O.p., nie może być zatem uznana za decyzję, o której mowa w art. 100 § 1 O.p.

Zaproponowane wyżej rozwiązanie pozwala też uniknąć niezgodnych wyników z ewentualnej odmiennej właściwości miejscowej organów w postępowaniu wymiarowym wszczętym za życia podatnika i w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 100 O.p., gdzie wyłącznie właściwy jest organ ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy. Jeżeli bez względu na będące w toku postępowanie wymiarowe właściwy organ zdecyduje się wszcząć od razu postępowanie wobec wszystkich spadkobierców na podstawie art. 100, to biorąc pod uwagę treść zarówno § 1, jak i 2, nie ulega wątpliwości, że jest właściwy również do prawidłowego określania kwot, o których tam mowa. Nie ma znaczenia to, że za życia podatnika organem miejscowo

właściwym w sprawie tych należności mógł być inny organ niż ten, na obszarze którego spadkodawca ostatnio zamieszkiwał.

Zaproponowane rozwiązanie jest też zgodne z zasadą ekonomiki postępowania (art. 125 O.p.). W chwili śmierci podatnika, o ile był on podmiotem praw lub obowiązków wymienionych w art. 97 O.p., przed organami podatkowymi staje konieczność rozstrzygnięcia sprawy sukcesji po nim na płaszczyźnie podatkowej. Oznacza to konieczność wydania na podstawie art. 100 decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców. Skoro już w momencie śmierci podatnika ujawnia się ta konieczność, to do zrealizowania tego celu organy powinny sprawnie zmierzać najkrótszą drogą. W takiej sytuacji kończenie z udziałem spadkobierców ewentualnych wszczętych uprzednio postępowań wymiarowych, po to tylko, aby dopiero w następnej kolejności przystąpić do rozstrzygnięcia kwestii zasadniczej – jawi się jako strata czasu, niepotrzebna multiplikacja procedur, nadmierne angażowanie zarówno organu, jak i spadkobierców sprawę wymiaru, którą można przecież rozstrzygnąć jednocześnie z rozstrzygnięciem o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień na podstawie art. 100 § 2 O.p.

Przyjęcie powyższej koncepcji jest też – jak się wydaje – afirmatywne w stosunku do przyjętej przez ustawodawcę koncepcji, widocznej w art. 100 § 2 O.p., w myśl której orzekając o zakresie odpowiedzialności i uprawnień spadkobierców, organ jest władny określić odpowiednie kwoty. Z samego założenia zatem postępowanie w przedmiocie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców może zawierać w sobie element wymiarowy, inaczej niż to jest w wypadku orzekania o odpowiedzialności osób trzecich, gdzie tylko w bardzo ograniczonym zakresie dopuszczono określanie wysokości kwot objętych odpowiedzialnością (art. 115 i art. 117 O.p.).

Zaproponowane rozwiązanie jest wreszcie zasadne, biorąc pod uwagę to, że na zmarłym mogły ciążyć rozmaite prawa i obowiązki. Rozwiązanie proceduralne polegające na tym, że postępowanie wymiarowe, do którego w miejsce zmarłego spadkodawcy wstąpili spadkobiercy, zakończy się decyzją wymiarową i zarazem rozstrzygnięciem o odpowiedzialności – mogłoby być uznane za pożądane tylko wówczas, gdyby była to jedyna należność bądź uprawnienie, o którym organ powinien zarazem orzec na podstawie art. 100 O.p. Jeśli jednak obowiązków lub uprawnień byłoby więcej, wówczas okazałoby się, że rozstrzygnięcie o odpowiedzialności spadkobiercy w decyzji kończącej jedno z postępowań wymiarowych – byłoby w istocie fragmentarycznym tylko rozstrzygnięciem tej kwestii. Tymczasem z regulacji dotyczącej spadkobierców, wzorowanej zresztą wyraźnie na regulacji dotyczącej odpowiedzialności osób trzecich wyłania się idea, że w jednej decyzji i w jednym postępowaniu organ powinien rozstrzygnąć wszystkie zagadnienia związane z sukcesją po danej osobie.

Wszystko to prowadzi do wniosku, że jeśli spadkobiercy wstąpili do postępowania wymiarowego prowadzonego wobec spadkodawcy, wówczas organ powinien takie postępowanie zawiesić, a kolejnym krokiem organu – tego samego lub innego, właściwego miejscowo – powinno być wszczęcie postępowania na podstawie art. 100 O.p., zmierzającego do wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności lub spadkobierców. Postępowanie prowadzone wobec spadkodawcy, do którego spadkobiercy wstąpili, powinno zaś pozostać zawieszona do czasu, gdy decyzja wydana w postępowaniu wszczętym na podstawie art. 100 O.p. stanie się ostateczna. Wówczas we wszystkich – albo prawie wszystkich – przypadkach okaże się, że postępowanie prowadzone uprzednio w węższym zakresie, dotyczące np. określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub nadpłaty, okaże się bezprzedmiotowe, ponieważ decyzja wydana na podstawie

art. 100 O.p. w innym postępowaniu – rozstrzygnęła w całości również sprawę, co do której toczyło się postępowanie wszczęte wcześniej (za życia podatnika), do którego wstąpili jego spadkobiercy. Wtedy postępowanie to powinno zostać umorzone jako bezprzedmiotowe na podstawie art. 208 § 1 O.p.

W orzecznictwie sądowym również co do zasady wskazuje się na brak potrzeby wydania dwóch odrębnych decyzji – jednej o orzeczeniu o zakresie odpowiedzialności podatkowej spadkobiercy za zobowiązania podatkowe spadkodawcy oraz drugiej w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego spadkodawcy (tak m.in. WSA w Warszawie w wyroku z 25 stycznia 2017 r., III SA/Wa 612/16)³⁸¹. Tym samym należy uznać, że nie ma potrzeby prowadzenia dwóch odrębnych, kolejno po sobie następujących postępowań w stosunku do tego samego spadkobiercy.

8. USTALENIE SPADKOBIERCÓW ZMARŁEGO

Praktycznie już od wejścia w życie Ordynacji podatkowej w piśmiennictwie toczy się dyskusja, czy organ podatkowy – dla potrzeb związanych z rozstrzygnięciem spraw z zakresu sukcesji podatkowej – sam jest władny ustalić krąg spadkobierców. Z jednej strony prezentowany jest pogląd, że decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy może być adresowana wyłącznie w stosunku do podmiotu, co do którego prawomocnie stwierdzono nabycie spadku po zmarłym, względnie wydano zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia³⁸². Pogląd

³⁸¹ LEX nr 2375664

³⁸² Tak m.in. R. Dowgier [w:] R. Dowgier, C. Kosikowski, L. Etel, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 2007, op.cit., s. 456; Idem, *Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian*, Warszawa 2014, s. 100; *Ordynacja*

przeciwny, również mający swoich zwolenników, jest taki, że organ sam może ustalić, kto jest spadkobiercą zmarłego³⁸³.

Za prawidłowy należy uznać pogląd pierwszy. Argumenty na poparcie tej tezy znajdują się w samej Ordynacji podatkowej.

Przede wszystkim zgodnie z art. 99 O.p. bieg terminów przewidzianych w art. 70, art. 71, art. 77 § 1 oraz art. 80 § 1 nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia, nie dłużej jednak niż do dnia, w którym upłynęły 2 lata od śmierci spadkodawcy. Skoro ustawodawca przewiduje zawieszenie m.in. biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, to należy uznać, że widzi przeszkodę w ich dochodzeniu od spadkobiercy, a wyznaczenie końcowej daty zawieszenia biegu terminu wskazuje, że ustawodawca uważa rozstrzygnięcie o nabyciu spadku za usunięcie przeszkody. Ergo, dopóki nie ma prawomocnego postanowienia sądu stwierdzającego nabycie spadku albo zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia – przeszkoda istnieje. Gdyby organom podatkowym nie był potrzebny jeden z tych dokumentów, lecz obejmowałyby swoją kognicją zagadnienie ustalenia kręgu spadkobierców – wówczas nie byłby potrzebny przepis art. 99 zawieszający bieg niektórych terminów. Oznaczać to może tylko

podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków, red. A. Mariański, Warszawa 2019, s. 312.

³⁸³ S. Babiaryz konsekwentnie od lat twierdzi, że orzekanie o odpowiedzialności podatkowej spadkobierców może występować – co do zasady – bez względu na to, czy wydane zostało postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, czy nie – zob. S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, op.cit., s. 440; S. Babiaryz, *Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców...*, op.cit., s. 48 i n.; S. Babiaryz [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 737; tak samo WSA w Poznaniu w wyroku z 23 maja 2018 r., I SA/Po 1215/17.

jedno: organy nie mogą same ustalać zagadnień związanych z zakresem dziedziczenia, lecz muszą oprzeć się na postanowieniu sądu lub dokumencie notarialnym. Również w piśmiennictwie wyrażono pogląd, że art. 99 O.p. podkreśla konieczność prowadzenia postępowań w sprawie stwierdzenia nabycia spadku i legitymowania się przez spadkobiercę prawomocnym postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowanym aktem poświadczenia dziedziczenia nie tylko w przypadku wystąpienia przez niego o zwrot nadpłaty przypadającej na rzecz spadkodawcy (art. 105 O.p.), lecz także podczas przeniesienia przez organ podatkowy na spadkobiercę odpowiedzialności za zobowiązania spadkodawcy (art. 100 O.p.), jak również wstąpienia spadkobiercy jako strony do postępowania wszczętego wobec spadkodawcy (art. 102 § 2 O.p.)³⁸⁴.

Należy wziąć pod uwagę również to, że zwrot spadkobiercom należnych spadkodawcy nadpłat lub dokonanie na ich rzecz zwrotu podatku w świetle art. 105 § 2 O.p. w sposób niepozostawiający żadnych wątpliwości uzależnione są od uprzedniego wydania prawomocnego postanowienia sądu stwierdzającego nabycie spadku lub zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia. Skoro w art. 105 § 2 O.p. wskazano, że zwrot tych kwot spadkobiercom następuje „proporcjonalnie do ich udziału spadkowego określonego w prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia” (i to na dodatek „złożonym w organie podatkowym”), to nie sposób twierdzić, że zwrot tych kwot może nastąpić bez jednego z tych dwóch dokumentów. Trudno zarazem byłoby bronić tezy, że co do samego istnienia nadpłaty czy zwrotu postępowanie wobec spadkobierców mogłoby się toczyć, ale już sam zwrot nie mógłby nastąpić wobec

³⁸⁴ *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany do art. 99 O.p., op.cit.*

oczywistego brzmienia cytowanego wyżej art. 105 § 2 O.p. Nasuwa się zresztą spostrzeżenie, że skoro zgodnie z art. 100 § 1 O.p. organ ma orzec nie tylko o istnieniu prawa, ale o zakresie, w jakim ono przysługuje poszczególnym spadkobiercom – to tak czy inaczej do wydania decyzji w tym przedmiocie postanowienie sądu lub akt poświadczenia dziedziczenia są niezbędne. Zatem, skoro jeśli co do zakresu uprawnienia spadkobierców do nadpłaty i zwrotu podatku postępowanie nie może się zakończyć tak długo, jak nie ma jednego z dokumentów wymienionych w art. 105 § 2 O.p., to jawnie dyskryminująca dla spadkobierców byłaby teza, że co prawda aby zrealizować uprawnienia spadkobierców, potrzebne jest postanowienie sądu lub zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia, ale aby orzec o ich odpowiedzialności za zaległości podatkowe spadkodawcy – już nie. A do takiej konstatacji prowadziłyby założenie, że wydając decyzję o zakresie odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców, organ we własnym zakresie mógłby ustalić krąg spadkobierców oraz to, w jakiej proporcji dziedziczą – gdyż w wypadku odpowiedzialności przepis nie wprowadza wymogu odnoszącego się do dokumentu, tak jak w art. 105 § 2 O.p. Byłoby to jawne faworyzowanie silniejszej strony stosunku podatkowoprawnego.

Należy uznać, że tak długo, jak długo nabycia spadku nie stwierdzono w przewidziany prawem sposób (notarialnie lub na drodze sądowej, względnie poprzez europejskie poświadczenie spadkowe), organ ma do czynienia co najwyżej z domniemanym spadkobiercą. Nie można z całą pewnością stwierdzić, czy w istocie jest on spadkobiercą i w jakiej części dziedziczy spadek. Nie ma również pewności co do tego, czy dziedziczy spadek wprost, czy z dobrodziejstwem inwentarza (co ma znaczenie dla zakresu odpowiedzialności w kontekście art. 98 § 1 O.p.), jakkolwiek ta ostatnia wątpliwość ostatnio ma coraz mniejsze znaczenie

praktyczne z racji tego, że od 18 października 2015 r. regułą stało się nabywanie spadku z dobrodziejstwem inwentarza.

Mimo iż postanowienie sądu stwierdzające nabycie spadku na rzecz oznaczonej osoby (osób) ma charakter deklaratoryjny, podobnie jak zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia – to jednak stwierdzić, kto, w jakiej części i w jaki sposób nabył spadek po zmarłym, jest kompetencją sądu lub notariusza i nikogo innego. Organ podatkowy nie ma kompetencji, aby dokonywać w tym zakresie własnych ustaleń, podobnie jak nie może stwierdzić zgonu, uznać kogoś za zmarłego itp. Czyniąc to, działałby poza swoimi kompetencjami³⁸⁵.

Trzeba mieć na względzie również to, że na gruncie procedury podatkowej należy przyjąć stanowisko jednoznaczne co do tego, czy postanowienie sądu lub notarialny akt poświadczenia są niezbędne, czy też nie. Nie można uznawać uprawnień organów do samodzielnego ustalenia spadkobierców w przypadkach „łatwych”, a tylko w przypadkach „trudnych” lub spornych uznawać, że kwestia dziedziczenia jest zagadnieniem wstępnym, które powinien rozstrzygnąć sąd. Albo jest to zagadnienie wstępne – albo nie.

Należy zważyć zarazem na to, że jeśli przyjąć istnienie uprawnień organu podatkowego do samodzielnego ustalenia, kto jest spadkobiercą zmarłego – to uprawnienie takie miałyby każdy

³⁸⁵ Za błędne należy uznać stanowisko Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Radomiu zaprezentowane w pisemnej interpretacji z dnia 3.09.2007 r. (1424/2140/4111415/14/2007/MJ), iż w niektórych przypadkach organ podatkowy może samodzielnie ustalić krąg spadkobierców – np. w wypadku istnienia testamentu (LEX nr 15697). Jednak S. Babiarz jest zdania, że organ podatkowy nie wkraczałby tu „w pole, w którym uprawnienia sądu są wyłączne, a mianowicie rozstrzygania w sprawach o ukształtowanie stosunku prawnego (rozwód, unieważnienie małżeństwa)”, zob. S. Babiarz, *O niektórych aspektach następstwa prawnego spadkobierców* [w:] *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, R. Dowgier (red.), Białystok 2012, s. 438.

organ podatkowy, a zatem również samorządowe organy podatkowe, które – być może – wcale nie czują się powołane do rozstrzygnięcia tego typu zagadnień prawnych³⁸⁶.

Własne ustalenie każdego organu podatkowego poczynione w tym względzie byłoby, poza tym, obarczone znacznym ryzykiem.

Nadto, organ nie może przyjąć od spadkobierców oświadczenia o przyjęciu ani odrzuceniu spadku, nie może ustalać ważności testamentu, nie może przyjąć od spadkobierców tzw. oświadczenia spadkowego (czyli oświadczenia, czy jest im wiadomo o innych osobach należących do kręgu spadkobierców ustawowych). Gdyby organ wydał decyzję na podstawie art. 100 O.p., samodzielnie ustalając krąg spadkobierców i zakres dziedziczenia, a w późniejszym prawomocnym postanowieniu stwierdzającym nabycie spadku sąd kwestie te rozstrzygnąłby odmiennie – wówczas mimo oczywistej nieadekwatności decyzji do istniejącej sytuacji prawnej, nie można byłoby nawet wznowić postępowania, gdyż wśród przesłanek wznowienia wymienionych w art. 240 § 1 O.p. trudno byłoby znaleźć ku temu podstawę.

Rozstrzygnięcie o tym, kto jest spadkobiercą zmarłego, w jaki sposób przyjął spadek (wprost czy z dobrodziejstwem inwentarza) i w jakiej części dziedziczy – musi być zatem uznane za zagadnienie wstępne, które trzeba rozstrzygnąć przed wydaniem

³⁸⁶ Ustalenie spadkobierców to zagadnienie, którego rozstrzygnięcie rutynowo ma znaczenie dla samorządowych organów podatkowych także w kontekście tego, kto stał się podatnikiem podatku od nieruchomości (leśnego, rolnego), po śmierci poprzedniego właściciela przedmiotu opodatkowania – tj. kto tę nieruchomość nabył na własność w drodze dziedziczenia względnie zapisu. W tym wypadku jednak w praktyce podatkowej nikt nie wysuwa propozycji, aby zagadnienie własności organy rozstrzygały same. Zob. R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatki i opłaty lokalne – 601 pytań i odpowiedzi*, Warszawa 2012, s. 41.

decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy.

Stanowisko organów podatkowych co do dopuszczalności samodzielnego ustalania kręgu spadkobierców nie jest jednoznaczne ani pryncypialne. Organy co do zasady uznają, że mają takie kompetencje, zarazem jednak przyznają, że w niektórych wypadkach samodzielne rozstrzygnięcie tej kwestii byłoby niezasadne. Stanowisko w tym względzie wydaje się dobrze oddawać treść interpretacji wydanej już wiele lat temu, w której m.in. znalazły się takie stwierdzenia: „Należy zaznaczyć, iż z wydawaniem decyzji organ podatkowy nie musi czekać do dnia uprawnomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku. W niektórych przypadkach organ podatkowy może ustalić krąg spadkobierców bez takiego postanowienia (np. w przypadku istnienia testamentu). Jednak, aby uniknąć przypadków skierowania decyzji do osoby niebędącej stroną w sprawie, co stanowi przesłankę nieważności, zasadne jest wydanie decyzji po uprawnomocnieniu się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku”³⁸⁷.

W praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych wydaje się jednak ostatnio dominować podejście, zgodnie z którym organ podatkowy może sam ustalić krąg spadkobierców i prowadzić wobec nich postępowanie bez względu na to, czy zostało to potwierdzone prawomocnym postanowieniem sądu stwierdzającym nabycie spadku lub zarejestrowanym aktem poświadczenia dziedziczenia³⁸⁸. Trzeba jednak przyznać, że poglądy

³⁸⁷ Postanowienie Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Radomiu w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 03.09.2007 r., syn. 1424/2140/4111/415/14/2007/MJ, https://www.podatki.biz/artyku-ly/14_2087.htm

³⁸⁸ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 maja 2018 r., I SA/Po 1215/17: „Orzekanie o odpowiedzialności podatkowej spadkobierców (art. 100 O.p.) może występować – co do zasady – bez względu na to, czy wydane zostało

w tej kwestii wciąż są dalekie od jednomyślności³⁸⁹. Warto odnotować, że w uchwale NSA z 23 maja 2016 r., II FPS 6/15 – co prawda nieco na uboczu zasadniczego nurtu rozważań – znalazło się m.in. takie stwierdzenie: „Należy przy tym zaznaczyć, że podmiotowy zakres odpowiedzialności spadkobierców organ określa w oparciu o posiadane prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia albo europejskie poświadczenie spadkowe”. W wyroku z 7 grudnia 2016 r., II FSK 3651/14 NSA stwierdził, że uzasadnienie decyzji wydanej na podstawie art. 100 O.p. „musi oczywiście nawiązywać do oświadczeń i aktów rzutuujących na zakres odpowiedzialności (wydane spadkodawcy decyzje podatkowe, oświadczenia o przyjęciu lub odrzuceniu spadku, umowa lub postanowienie o dziale spadku)”. Jak się wydaje zatem, sąd przyjmuje za oczywiste, że zagadnienie przyjęcia spadku jest rozstrzygnięte poza organem. Podobnie w wyroku z 24 kwietnia 2018 r., II FSK 1022/16 NSA stwierdził: „Podmiotowy zakres odpowiedzialności spadkobierców organ określa w oparciu o posiadane prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia albo europejskie poświadczenie spadkowe”.

Orzecznictwo w sprawach podatkowych w tym nurcie, który podziela pogląd o możliwości samodzielnego ustalania kręgu

postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, czy nie, albo zarejestrowany został akt poświadczenia dziedziczenia. Innymi słowy, odpowiedzialność za powyższe zobowiązania podatkowe powstaje niezależnie od wydania decyzji na podstawie art. 100 § 1 O.p. Organ bowiem, na podstawie tego przepisu orzeka nie o samej odpowiedzialności, lecz o zakresie tej odpowiedzialności”.

³⁸⁹ Wyrok NSA z 24 kwietnia 2018 r., II FSK 1022/16: „Podmiotowy zakres odpowiedzialności spadkobierców organ określa w oparciu o posiadane prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia albo europejskie poświadczenie spadkowe”. LEX nr 2501130.

spadkobierców przez organy podatkowe, wydaje się inspirowane poglądami wyrażanymi na gruncie Kodeksu postępowania administracyjnego, dlatego warto je tu przywołać. Przykładowo, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30 stycznia 2018 r., II OSK 901/16 stanął na stanowisku, że wykazanie następstwa prawnego na podstawie orzeczenia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub na podstawie poświadczenia dziedziczenia nie jest warunkiem prowadzenia postępowania administracyjnego. Zdaniem NSA śmierć strony postępowania i konieczność wezwania następców prawnych jest odrębną przesłanką zawieszenia postępowania z urzędu (art. 97 § 1 pkt 1 k.p.a.) od przesłanki zawieszenia postępowania z urzędu z powodu konieczności uprzedniego rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd (art. 97 § 1 pkt 4 k.p.a.). Orzeczenie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, zdaniem NSA, nie jest orzeczeniem rozstrzygającym zagadnienie wstępne. Jeśli nie ujawniły się okoliczności wskazujące na spór co do tego, kto jest następcą prawnym, to zdaniem NSA zaprezentowanym w cytowanym wyroku, organ administracji może samodzielnie dokonać ustaleń w tym zakresie. Takie stanowisko wynika też z wyroku NSA z 21 listopada 2017 r., II OSK 411/16.

Należy jednak zauważyć, że występuje pewna istotna różnica pomiędzy regulacją zawartą w k.p.a. i w Ordynacji podatkowej co do zagadnienia wstępnego. Ta normatywna różnica istotnie niweluje potencjalne negatywne skutki błędnego samodzielnego ustalenia przez organ kręgu spadkobierców i zakresu dziedziczenia. Otóż niezależnie od uznania, co jest (lub nie jest) zagadnieniem wstępnym, k.p.a. w określonych przypadkach wyraźnie pozwala organowi prowadzącemu postępowanie rozstrzygnąć zagadnienie wstępne we własnym zakresie (art. 100 § 2 i 3)³⁹⁰.

³⁹⁰ Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1996, s. 431–432; A. Wrzeńska-Nowacka

Gdyby natomiast później zagadnienie wstępne zostało rozstrzygnięte przez właściwy organ lub sąd odmiennie od oceny przyjętej przez organ przy wydaniu decyzji zgodnie z art. 100 § 2 k.p.a., wówczas stanowi to podstawę do wznowienia postępowania na podstawie art. 145 § 1 pkt 7 k.p.a.³⁹¹

Poglądu o uprawnieniu organów podatkowych do samodzielnego ustalenia kręgu spadkobierców i zakresu dziedziczenia dla potrzeb prowadzenia postępowań podatkowych przez spadkobierców nie można obecnie tłumaczyć czy uznawać za zdeterminowany przez praktykę przyjętą w sądownictwie powszechnym. Dawniej na gruncie prawa cywilnego przyjmowano, że art. 1027 k.c. dotyczy wyłącznie sytuacji, gdy spadkobierca powołuje się wobec osoby trzeciej na swe prawa spadkowe z tytułu dziedziczenia, jednak ten przepis nie obejmuje już takich przypadków, gdy osoba trzecia (np. wierzyciel spadku) dochodzi roszczeń w stosunku do niego³⁹². Uznawano zatem, że wierzyciel może skutecznie pozwać spadkobiercę także wtedy, gdy praw do spadku jeszcze nie stwierdzono, a jeżeli fakt następstwa prawnego po spadkodawcy okaże się sporny, powód może go udowodnić także innymi środkami dowodowymi³⁹³. W piśmiennictwie z zakresu prawa cywilnego wskazuje się jednak, że ten pogląd przestał być w orzecznictwie traktowany jako bezdyskusyjny³⁹⁴. Wskazuje się m.in. wyrok Sądu Najwyższego z 19.10.2007 r. i wyrażony tam pogląd, że „W procesie o wyko-

[w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, red. L. Klat-Wertelecka i A. Mudrecki, Gdańsk 2012, s. 419–420.

³⁹¹ Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, op.cit., s. 640–641; K. Sobieralski [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, op.cit., s. 595.

³⁹² *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. VI, *Spadki*, red. M. Fras M. Habdas (art. 922–1087), opublikowano: WKP 2019, LEX/el.

³⁹³ Ibidem.

³⁹⁴ Ibidem.

nianie zobowiązania należącego do długów spadkowych to powód-wierzyciel ma obowiązek wykazać, że pozwany nabył spadek po zmarłym dłużniku. Najprostszym i najpewniejszym jest uzyskanie przez wierzyciela stwierdzenia nabycia spadku, gdyż w ten sposób zostanie definitywnie wskazany dłużnik, od którego można domagać się spełnienia świadczenia”³⁹⁵.

Wprawdzie z żadnego przepisu nie wynika, że w tej ostatniej sytuacji postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku stanowi jedyny dowód istnienia legitymacji biernej po stronie pozwanej, jednak dosyć trudno wyobrazić sobie inny sposób wykazania nabycia spadku przez pozwanego w sytuacji, gdy ten ostatni kwestionuje tę okoliczność. [...] Generalnie to wierzyciela obciąża dowód, że osoba pozwana jest dłużnikiem (art. 6 k.c.). Nie sposób rozumieć art. 6 k.c. w taki sposób, że to pozwany ma wykazać, iż dłużnikiem nie jest (z jakichkolwiek przyczyn). Stąd, w procesie o wykonanie zobowiązania należącego do długów spadkowych, powód-wierzyciel ma obowiązek wykazać, że pozwany nabył spadek po zmarłym dłużniku³⁹⁶.

Warto tu przytoczyć postanowienie z 28 stycznia 2016 r., III CZP 100/15 (LEX nr 1994370), w którym Sąd Najwyższy rozgraniczając kwestie materialnoprawne i proceduralne, stwierdził, że uprawnienie spadkobiercy do udziału w postępowaniu sądowym, którego stroną był zmarły, powinno być wykazane notarialnym poświadczeniem dziedziczenia lub postanowieniem sądu stwierdzającym nabycie spadku (art. 1025 § 1, art. 1027 k.c.) w odniesieniu do obowiązku udowodnienia nabycia prawa materialnego lub zobowiązania po spadkodawcy. Natomiast dla samego podjęcia postępowania zawieszzonego na

³⁹⁵ Ibidem.

³⁹⁶ Ibidem.

skutek śmierci powoda, jak stwierdził Sąd Najwyższy w cytowanym postanowieniu

ukszałtowało się zapatrywanie, że nie jest konieczne wykazanie następstwa prawnego postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku, jednak uprawdopodobnienie następstwa musi być dokonane. Tak poświadczenie dziedziczenia, jak i postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku stwarzają domniemanie prawne, że wskazane w nim osoby są następcami prawnymi zmarłego (art. 1025 § 2 k.c.), które może być obalone w postępowaniu o uchylenie lub zmianę stwierdzenia nabycia spadku lub poświadczenia dziedziczenia (art. 679 k.p.c.).

Jeśli wnikać głębiej w treść cytowanego ostatnio postanowienia, to okaże się, że przyjęto w nim tylko możliwość podjęcia wobec spadkobierców postępowania, które było zawieszona, nawet jeśli nie ma jeszcze dokumentu potwierdzającego dziedziczenie przez określone osoby. Jednak w świetle tego postanowienia nie byłoby możliwe wydanie rozstrzygnięcia, gdyż z materialnoprawnego punktu widzenia następstwo prawne musi być wykazane w sposób przewidziany w art. 1027 k.c.

Gdyby zatem kierować się poglądami panującymi obecnie w orzecznictwie na gruncie prawa cywilnego, to należałoby również na gruncie podatkowym stanąć na stanowisku, że organ podatkowy może wydać decyzję wobec spadkobiercy – jako następcy prawnego zmarłego – tylko jeśli istnieje prawomocne postanowienie sądu stwierdzające nabycie spadku lub zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia, a ostatnio także europejskie poświadczenie spadkowe³⁹⁷.

³⁹⁷ W tym duchu wypowiedział się m.in. WSA w Gdańsku w wyroku z 19 października 2016 r., I SA/Gd 798/16. Sprawa dotyczyła co prawda wydania zaświadczenia, o które ubiegała się osoba twierdząca, że jest spadkobiercą zmarłego – jednak sąd uznał za zasadne stanowisko organu, który odmówił wydania zaświadczenia, wskazując na to, że osoba ta nie wykazała

9. STWIERDZENIE ZAKRESU UPRAWNIEŃ SPADKOBIERCÓW DO NADPŁATY – ASPEKTY PROCEDURALNE

Zgodnie z art. 97 § 1 O.p. spadkobiercy podatnika przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy, a zgodnie z § 3 reguła ta ma odpowiednie zastosowanie do praw z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika.

Jakkolwiek zgodnie z art. 97 O.p. zarówno prawa, jak i obowiązki przechodzą na spadkobierców z mocy samego prawa, to jednak z art. 100 § 1 O.p. wynika, że o zakresie uprawnień poszczególnych spadkobierców organ orzeka w drodze decyzji.

Jednym z praw majątkowych w rozumieniu powyższych przepisów jest prawo do zwrotu nadpłaty. O tym, w jakim zakresie spadkobierca (poszczególne spadkobiercy) jest uprawniony do otrzymania jej zwrotu od organu, należy rozstrzygnąć w drodze decyzji na podstawie art. 100 § 1 O.p.

Nie od początku obowiązywania Ordynacji podatkowej przyjęto takie rozwiązanie. Początkowo art. 100 § 1 O.p. przewidywał tylko orzekanie o odpowiedzialności spadkobiercy, a zwrotu nadpłat dotyczył wyłącznie art. 105 O.p., z którego nie można było wywieść konieczności rozstrzygnięcia w drodze decyzji o uprawnieniu spadkobiercy do nadpłaty.

Stan prawny w tym zakresie uległ zmianie z dniem 1 września 2005 r.³⁹⁸ Od tego momentu w decyzji wydanej na podstawie art. 100 § 1 O.p. organy miały orzekać nie tylko o zakresie odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców, lecz także

swojego interesu prawnego postanowieniem sądu stwierdzającym nabycie spadku. Mimo że takie postanowienie zostało załączone do skargi, sąd ją oddalił.

³⁹⁸ Art. 100 § 1 zmieniony na mocy art. 1 pkt 54 a ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. (Dz.U. Nr 143, poz. 1199).

określać wysokość nadpłaty albo zwrotu podatku. Pojawiła się zatem podstawa do określenia kwot przysługujących spadkobiercom – lecz jeszcze nie wprowadzono reguły, że należy je (tak jak odpowiedzialność) przypisywać poszczególnym spadkobiercom. Dopiero po zmianie wprowadzonej na mocy art. 1 pkt 81 ustawy z 10 września 2015 r.³⁹⁹, począwszy od 1 stycznia 2016 r. art. 100 § 1 O.p. stanowi, że organ orzeka „o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców”. Taki stan prawny obowiązuje do dzisiaj.

To, że do końca 2015 r. w świetle art. 100 O.p. organ nie miał podstaw do orzekania o zakresie uprawnień poszczególnych spadkobierców do zwrotu nadpłaty (zwrotu podatku), korespondowało z przyjętą przez ustawodawcę zasadą, że spadkobiercy w zgodnym oświadczeniu woli składanym organowi podatkowemu decydują o tym, w jakim zakresie mają otrzymać nadpłatę. Nadpłaty miały być zwracane spadkobiercom w proporcji określonej w ich zgodnym oświadczeniu woli. Innymi słowy, spadkobiercy mieli dokonywać podziału pomiędzy siebie przysługującej im nadpłaty (zwrotu) i to oświadczenie co do proporcji wiązało organ. Było to rozwiązanie z całą pewnością wzorowane na cywilnoprawnej instytucji działu spadku. Jednak w tym wypadku recypowanie cywilistycznego wzorca na grunt podatkowy nie sprawdziło się i ustawodawca słusznie w końcu to rozwiązanie porzucił. Wymóg złożenia organowi zgodnego oświadczenia woli przez wszystkich spadkobierców okazał się utrudnieniem i tamą dla realizacji uprawnień spadkobierców⁴⁰⁰. Zamiast tego słusznie z dniem 1 stycznia 2016 r. ustawo-

³⁹⁹ Dz.U. 2015, poz. 1649.

⁴⁰⁰ Konieczna była jednomyślność i konieczne było złożenie oświadczenia woli. Wystarczyło zatem, że choćby jeden ze spadkobierców nie mógł lub nie chciał objawić woli zgodnej z wolą pozostałych spadkobierców, wówczas organ całą kwotę nadpłaty (zwrotu) zobowiązany był złożyć do depozytu, gdzie powinna była czekać na wymagane złożenie zgodnego oświadczenia

dawca postanowił w zmienionym art. 105 §2 O.p., że nadpłaty oraz zwroty podatków, a także oprocentowanie z tych tytułów, są zwracane poszczególnym spadkobiercom proporcjonalnie do ich udziału spadkowego określonego w prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia złożonym w organie podatkowym⁴⁰¹. Ewentualne oprocentowanie nadpłaty lub zwrotu, jeśli przysługiwało spadkodawcy, jest naliczane – tak jak dotychczas – do dnia jego śmierci (art. 105 § 1 O.p.). Jeśli zwrot należnych spadkobiercom kwot nie nastąpi w terminie 15 dni od dnia złożenia prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia, to zgodnie ze znowelizowanym art. 105 § 4 O.p. oprocentowanie jest naliczane nadal.

Zwrot nadpłaty (dokonanie zwrotu podatku) spadkobiercom nie jest jednak możliwy bez uprzedniego wydania decyzji na podstawie art. 100 §1 O.p. Kategoryczne brzmienie art. 100 § 1 O.p. nie pozostawia wątpliwości co do tego, że decyzja na podstawie art. 100 O.p. powinna być wydana zawsze, jeśli tylko

woli. Nie trzeba dodawać, że czasem był to warunek nie do spełnienia. Zob. A. Olesińska, *Pozycja prawna spadkobierców w świetle znowelizowanej...*, op.cit., s. 24.

⁴⁰¹ Warto wspomnieć, że wcześniejsze (obowiązujące do końca 2015 r.) zasady dotyczące wypłacania spadkobiercom kwot należnych im z tytułu nadpłat lub zwrotu podatku zgodnie z art. 23 ustawy nowelizującej z 10 września 2015 r. obowiązywały nadal mimo zmiany stanu prawnego, jeśli zgodne oświadczenie spadkobierców dotyczące podziału pomiędzy nich kwot nadpłat lub zwrotów zostało złożone przed 1 stycznia 2016 r. To był jedyny wyjątek na rzecz stosowania jeszcze przez pewien czas starej regulacji, zasługującej na istotną krytykę. Nowe zasady zwrotu mają zaś zastosowanie we wszystkich pozostałych przypadkach, tj. nawet wtedy, gdy spadkodawca zmarł przed 1 stycznia 2016 r., o ile tylko spadkobiercy przed 1 stycznia 2016 r. nie złożyli zgodnego oświadczenia woli co do podziału przysługujących im kwot. Zob. *ibidem*.

jakiegokolwiek prawa (lub obowiązki) przechodzą na spadkobiercę (spadkobierców) na podstawie art. 97 O.p.⁴⁰²

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym dopuszczono możliwość żądania przez spadkobierców wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie rozliczeń dokonanych za życia przez spadkodawcę⁴⁰³. Sąd opowiedział się za taką interpretacją przepisów art. 97 i nast. Ordynacji podatkowej, która nie różnicuje sytuacji prawnopodatkowej przy dochodzeniu przez organ podatkowy obowiązków majątkowych i przy realizacji przez spadkobierców podatkowych praw majątkowych i w rezultacie przyjął, że w takim zakresie, w jakim na spadkobiercy ciążyą potencjalne przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe obowiązki, musi on partycypować w potencjalnych przewidzianych w przepisach prawa podatkowego prawach majątkowych. Zdaniem sądu ustawodawca kreuje równowagę w zakresie przejścia praw i obowiązków majątkowych na spadkobierców⁴⁰⁴.

Interesująco wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 19 maja 2017 r., II FSK 1129/15, stwierdzając, że żądanie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku jest elementem prawa do nadpłaty (prawa majątkowego) i jako takie podlega sukcesji na podstawie art. 97 § 1 O.p.

⁴⁰² Tak ibidem.

⁴⁰³ Tak WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 27 listopada 2014 r. (I SA/Po 633/14): „Mając na uwadze, że na podstawie art. 97 § 1 Ordynacji podatkowej spadkobiercy podatnika przejmują wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy oraz że prawo do stwierdzenia i zwrotu nadpłaty ma charakter majątkowy, wszczęcie postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku powstałej za życia spadkodawcy może nastąpić po jego śmierci na wniosek spadkobiercy.” Stanowisko to potwierdził NSA w wyroku z 20 kwietnia 2017 r., II FSK 840/15.

⁴⁰⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 listopada 2014 r. (I SA/Po 633/14).

10. ORZECANIE O ZAKRESIE UPRAWNIEŃ SPADKOBIERCÓW INNYCH NIŻ PRAWO DO ZWROTU NADPŁATY I PRAWO DO UZYSKANIA ZWROTU PODATKU

Prawami majątkowymi w rozumieniu art. 97 § 1 O.p, przechodzącymi na spadkobierców podatnika bez dodatkowych warunków, są nie tylko prawo do nadpłaty i zwrotu podatku. Należy do nich jeszcze choćby prawo do odliczenia straty, przysługujące na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nadto, zgodnie z art. 97 § 2 O.p. prawa niemajątkowe spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą przechodzą na jego spadkobierców pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek, przy czym zasadę tę stosuje się odpowiednio także do praw, które ciążyły na płatniku.

Powstaje pytanie, czy wszystkie wyżej wymienione prawa – obok nadpłaty i zwrotu podatku – także powinny być objęte decyzją rozstrzygającą o zakresie uprawnień spadkobierców przewidzianą w art. 100 § 1 O.p. Treść tego przepisu wskazuje na to, że chodzi w nim tylko o takie prawa, które wynikają (mogą wynikać) bądź to z deklaracji, bądź to z decyzji. W § 1 mowa jest bowiem o tym, że organ orzeka na podstawie decyzji ostatecznych lub deklaracji, a w § 2 mowa jest o określeniu przez organ wymienionych w nim „kwot” dla potrzeb takiego postępowania, jeśli deklaracji nie złożono lub była ona nieprawidłowa.

Możliwość „określenia” dotyczy jednak ściśle tylko wskazanych kwot – przy czym z perspektywy analizowanego tu zagadnienia praw (a nie obowiązków) istotne jest to, że w szczególności wymieniono tam wysokość straty.

Z całą pewnością zatem uzasadniona jest teza, że skierowaną do spadkobierców decyzją wydaną na podstawie art. 100 O.p.

powinny być objęte nie tylko nadpłata i zwrot podatku, lecz i inne prawa, do których należy prawo do odliczenia straty.

Ustawodawca jednak nie wprowadził ogólnej reguły rządzącej tym, w jakim zakresie poszczególni spadkobiercy przejmują prawa spadkodawcy wynikające z przepisów prawa podatkowego. Co do nadpłat i zwrotów regulacja szczegółowa znajduje się w art. 105 O.p., co do innych uprawnień jednak nie wiadomo, według jakich zasad należałoby je rozdzielić pomiędzy spadkobierców. Ustawodawca wydaje się nie pamiętać o tym, że nadpłata (bądź zwrot) nie jest jedynym wymiernym prawem, jakie spadkobiercy przejmują, bądź mogą i powinni przejmować.

Nieskorzystanie przez spadkodawcę z możliwości odliczenia straty od dochodu na zasadach określonych w odpowiednich przepisach skutkuje przejściem tego prawa do odliczenia na spadkobierców, w niewykorzystanej jeszcze i „dostępnej” części. Uprawnienie do odliczenia straty od dochodu należy uznać za uprawnienie o charakterze majątkowym⁴⁰⁵, które przechodzi na spadkobierców na podstawie art. 97 § 1 O.p. Mimo zatem, że teoretycznie przechodzi ono na wszystkich spadkobierców, to jednak wolno przyjąć, że prawo do odliczenia będzie przysługiwało tylko temu spadkobiercy, który kontynuuje działalność gospodarczą spadkodawcy, gdyż tylko w takiej sytuacji można, po pierwsze, mówić o „przejęciu”, a nie nabyciu prawa majątkowego, a po wtóre, tylko wówczas spełniony jest wynikający z art. 9 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych warunek funkcjonowania „tego” źródła przychodów, z którego strata była poniesiona⁴⁰⁶. Prawo do pomniejszenia dochodu

⁴⁰⁵ Prawo do odliczenia straty uznaje za prawo majątkowe m.in. S. Babiarczyk, *Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w systemie praw*, op.cit., s. 30.

⁴⁰⁶ Tak A. Olesińska, *Pozycja prawna spadkobierców w świetle znowelizowanej...*, op.cit. W wypadku gdy spadkobierca jest osobą prawną, jego prawo

spadkobiercy o wysokość straty poniesionej przez spadkodawcę nie może być bowiem oderwane od ustawowych warunków, których zaistnienie uprawniałoby samego spadkodawcę skorzystania z tej ulgi podatkowej⁴⁰⁷. Skoro ziszczenie się przewidzianych w art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. warunków (osiąganie dochodu z tego samego źródła przychodów) jest niemożliwe w stosunku do spadkodawcy – ich wystąpienie należy oceniać, biorąc pod uwagę sytuację podatkowoprawną spadkobiercy (osiągnięcie dochodu z tego samego źródła, z którego pochodzi strata). Jeśli spadkobierców jest kilku i wspólnie kontynuują oni prowadzoną przez spadkodawcę działalność, a dziedziczą spadek w różnych lub nawet takich samych częściach – przepisy Ordynacji podatkowej nie pozwalają udzielić jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, w jakiej proporcji spadkobiercy ci powinni odliczać od własnych dochodów stratę poniesioną przez spadkodawcę⁴⁰⁸.

Analizując pod względem procesowym zagadnienie przejmowania praw przez spadkobierców podatnika na podstawie art. 97 O.p., należy zwrócić uwagę na kwestię dopuszczalności wszczęcia na wniosek spadkobiercy postępowania mającego na celu wydanie decyzji przewidzianej w art. 100 O.p. Problem ten nie wywołał jeszcze głębszej refleksji, być może dlatego, że dopiero od kilku lat przepis ten przewiduje orzekanie o zakresie uprawnień spadkobierców – a nie tylko o ich odpowiedzialności. Należy opowiedzieć się za dopuszczalnością wszczęcia takiego postępowania na wniosek, gdyż bez tego przejmowanie praw przez spadkobierców mogłoby się okazać

do odliczenia straty należy – jak się wydaje – oceniać w świetle art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p., a nie w świetle art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. Różnica pomiędzy art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. a art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. polega na tym, że w tym drugim wypadku nie występuje warunek tożsamości źródła przychodów (ibidem).

⁴⁰⁷ Ibidem.

⁴⁰⁸ Tak ibidem.

iluzoryczne. W wyroku z 27 listopada 2014 r. (I SA/Po 633/14) WSA w Poznaniu wskazał, że postępowanie w przedmiocie określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku, o którym mowa w art. 100 § 1 Ordynacji podatkowej, może być wszczęte również na wniosek spadkobiercy. Taki pogląd, jaki przyjął sąd w cytowanym wyroku, należałoby przyjąć co do wszczęcia postępowania w zakresie wszystkich uprawnień, mogących być przedmiotem decyzji przewidzianej w art. 100 § 1 O.p.

PODSUMOWANIE

Instytucja następstwa prawnego (sukcesji) w wypadku śmierci osób fizycznych pojawiła się w polskim prawie podatkowym dopiero w 1998 r., wraz z wejściem w życie ustawy Ordynacja podatkowa. Istnienie takiego następstwa wcześniej było i jest regułą w obszarze prawa prywatnego, w obszarze stosunków podatkowych stanowiło jednak nowość. Zagadnienia związane z określeniem skutków śmierci człowieka w sferze majątkowej od dawna i powszechnie na świecie uważane są za jedne z najtrudniejszych problemów, jakie stoją przed nauką prawa⁴¹⁰. Nic dziwnego, że prawo podatkowe, będące dziedziną relatywnie bardzo jeszcze młodą, nie zawsze dobrze sobie radzi z tą problematyką.

W niniejszej książce przedstawiono normatywne skutki, jakie wywołuje śmierć osoby fizycznej w sferze regulowanej przepisami prawa podatkowego oraz podjęto próbę oceny regulacji obowiązujących w tym zakresie oraz sformułowania postulatów co do kierunków pożądanych zmian.

⁴¹⁰ W. D. Rollison, *Principles of the Law of Succession to Intestate Property*, Notre Dame Law Review 1935, vol.11, issue 1, s. 14. Available at: <http://scholarship.law.nd.edu/ndlr/vol11/iss1/2>

Następstwo prawne w wypadku śmierci osoby fizycznej wymaga autonomicznej regulacji odnoszącej się do praw i obowiązków regulowanych przepisami prawa podatkowego. Odpowiednio ukształtowanej regulacji podatkowej nie mogą zastąpić istniejące normy prawa prywatnego, nawet jeśli ustawodawca podatkowy przewidywałby ich odpowiednie (poprzez odesłanie) stosowane do praw i obowiązków podatkowych. Mimo dostrzegalnych wadliwości obowiązującej regulacji podatkowej nie można zatem powrócić do stanu prawnego, gdy prawo podatkowe w ogóle nie regulowało następstwa prawnego w wypadku śmierci osoby fizycznej.

Prawo podatkowe nie może kształtować zasad sukcesji w całkowitym oderwaniu od konstrukcji cywilnoprawnych, jednak zakres odesłań do prawa cywilnego, z jakim mamy obecnie do czynienia w polskim prawie podatkowym, jest nieodpowiednio ukształtowany. Powstaje jednak pytanie, jak daleko posuniętą autonomię w stosunku do prawa prywatnego mogą w tym obszarze wykazywać regulacje stosunków podatkowoprawnych.

Regulacja sukcesji podatkowej, wzorowana na regulacjach ukształtowanych w sferze prawa prywatnego, w pewnych obszarach w zbyt dużym stopniu bezkrytycznie przejmuje rozwiązania cywilnoprawne, podczas gdy stosunki podatkowe wymagają niekiedy większego oderwania się od cywilnoprawnego wzorca i stworzenia własnych, oryginalnych rozwiązań (np. uprawnienie spadkobierców do nadpłaty podatku, niezwróconej spadkodawcy za jego życia).

Polskie prawo podatkowe nie zawiera odpowiednich mechanizmów dostosowawczych, które w wypadku zmian prawa cywilnego automatycznie umożliwiłyby dalsze stosowanie obowiązujących przepisów prawa podatkowego regulujących sukcesję podatkową spadkobierców. Obecnie, w razie zmian prawa prywatnego, konieczna byłaby – w wielu wypadkach – harmonizacyjna,

dostosowawcza nowelizacja prawa podatkowego w obszarze regulacji następstwa podatkowoprawnego spadkobierców. Tego rodzaju zjawiska były już zauważalne. Przykładowo, wprowadzenie do kodeksu cywilnego zapisu windykacyjnego nie zostało w porę dostrzeżone przez ustawodawcę podatkowego. Rezultatem były perturbacje w zakresie dopuszczalności dokonywania odpisów amortyzacyjnych przez zapisobiercę windykacyjnego prowadzącego działalność gospodarczą przy wykorzystaniu w ten sposób nabytych składników majątku. W sferze regulowanej przepisami ogólnymi, tj. w obowiązującej Ordynacji podatkowej ustawodawca nadal zaś nie dostrzegł potrzeby wprowadzenia koniecznych zmian. W rezultacie zapisobierca windykacyjny – wbrew stosowanej w ustawie terminologii – okazuje się w gruncie rzeczy wcale nie być następcą prawnym zmarłego ani w zakresie obowiązków, ani w zakresie uprawnień wynikających z przepisów prawa podatkowego – nawet jeśli nabył przedsiębiorstwo zmarłego w drodze ustanowionego na jego rzecz zapisu windykacyjnego⁴¹¹. Z kolei regulacja przewidująca odpowiedzialność zapisobiercy za zaległości podatkowe zmarłego jest tak niedoskonała, że w praktyce się jej nie stosuje. Słusznie w projekcie nowej ordynacji podatkowej przesunięto zapisobiercę do kategorii osób trzecich⁴¹².

⁴¹¹ W projekcie nowej ordynacji podatkowej wniesionym do Sejmu 4 czerwca 2019 r. (druk nr 3517 Sejmu VIII kadencji) zapisobierca windykacyjny co prawda został ustanowiony następcą prawnym zmarłego, jeśli nabył tą drogą przedsiębiorstwo i kontynuuje jego prowadzenie, jednak nie ograniczono jego odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spadkodawcy do wysokości wartości otrzymanego zapisu windykacyjnego, co stawia go w sytuacji gorszej niż na przykład nabywcę majątku podatnika – osobę trzecią odpowiedzialną na podstawie art. 257 § 3 projektu (obecnie jest to art. 112 O.p.).

⁴¹² W piśmiennictwie od dawna zwracano uwagę, że pozycja prawna zapisobierców bardziej przypomina pozycję osób trzecich niż następców prawnych, zob. W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa

Zakres praw i obowiązków przejmowanych przez spadkobierców został ustalony przez ustawodawcę na podstawie kryteriów niejasnych i wywołujących wątpliwości w praktyce (prawa i obowiązki majątkowe/niemajątkowe)⁴¹³. Cywilnoprawna geneza tego rozwiązania rzuca światło na zamiary towarzyszące ustawodawcy, jednak nie usuwa w cień tego, że cywilnoprawny wzorzec nie do końca przystaje do potrzeb istniejących w prawie podatkowym. W wielu wypadkach już samo zidentyfikowanie, co stanowi prawo lub obowiązek na gruncie prawa podatkowego, wywołuje ogromne problemy. W dalszej kolejności ujawniają się trudności z określeniem charakteru poszczególnych praw i obowiązków jako majątkowych lub niemajątkowych. Rezultat w wielu wypadkach wydaje się przypadkowy i gospodarczo nieuzasadniony. Na przykład, niektóre obowiązki niemajątkowe powinny być przejmowane przez spadkobierców, zwłaszcza jeśli kontynuują oni działalność gospodarczą prowadzoną przez zmarłego. Niektóre uprawnienia zaś, wręcz przeciwnie, nie powinny na nich przechodzić – mimo że w świetle obowiązujących przepisów istnieje ku temu podstawa.

Prawo podatkowe stwarza niekiedy barierę dla przedsiębiorczości i rozwoju gospodarczego, gdyż utrudnia płynne przejmowanie i kontynuowanie przez spadkobierców działalności gospodarczej (przedsiębiorstwa) zmarłego. Zakres i zasady

2013, s. 84; od dawna w związku z tym postulowano przeniesienie zapisobiercy do rozdziału poświęconego osobom trzecim, tak m.in. A. Goettel, *Koncepcja odpowiedzialności zapisobiercy w świetle regulacji Ordynacji podatkowej (wybrane aspekty)* [w:] *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, M. Popławski (red.), Białystok 2011, s. 303.

⁴¹³ Trafnie Ewa Szczygłowska krytykowała prawodawcę z tego powodu, że wprowadzając na grunt prawa podatkowego pojęcia charakterystyczne dla innej dziedziny prawa, nie zadał sobie trudu wytlumaczenia ich w definicji legalnej – i to takiej, która „byłaby wytlumaczalna z punktu widzenia wykładni systemowej i celowościowej, nie tylko literalnej”, zob. E. Szczygłowska, op.cit.

przejmowania przez spadkobierców tych uprawnień podatkowych zmarłego, które były związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, nie odpowiadają potrzebom społeczno-gospodarczym. Chodzi tu nie tylko o klasyczne uprawnienia, i nie tylko o płaszczyznę regulowaną przepisami Ordynacji podatkowej, ale także o to, że prawo podatkowe utrudnia płynne wejście w pozycję prawną zmarłego przedsiębiorcy na płaszczyźnie podatku dochodowego oraz innych obciążeń publicznoprawnych typowych dla działalności gospodarczej. Instytucja zarządu sukcesyjnego przedsiębiorstwem osoby fizycznej, wprowadzona do polskiego porządku prawnego w 2018 r., stwarza pewną pozytywną alternatywę dla tego stanu rzeczy, pozwalając ominąć niektóre utrudnienia. Krótki okres obowiązywania tej instytucji prawnej nie umożliwia jeszcze jej pełnej oceny. Pewne wątpliwości już się ujawniły, a niedoskonałości zostały zauważone. Ponieważ zarząd sukcesyjny jest ustanawiany na wypadek śmierci, to musi upłynąć jeszcze nieco więcej czasu, aby ta instytucja ukazała swoje praktyczne oblicze.

Rozwiązania proceduralne mające zastosowanie w sprawach z zakresu sukcesji podatkowej spadkobierców podatnika są zbyt rozbudowane i skomplikowane, należy zatem je uprościć. Nowelizacje dokonane w ostatnich latach znacznie poprawiły regulacje proceduralne, niestety pozostaje jeszcze kilka niejasności i szkodliwych rozwiązań. Analiza orzecznictwa dostarcza szereg przykładów takich patologii.

Regulacja prawna sukcesji podatkowej spadkobierców jest daleka od doskonałości. Ponad 20-letni okres jej obowiązywania – mimo kilku nowelizacji – nie doprowadził do nadania jej zadowalającego kształtu. Wydaje się zatem, że z uwagi na niewystarczającą efektywność dotychczasowych działań, cząstkowych i fragmentarycznych, należy dokonać jej zasadniczej przebudowy, opartej na weryfikacji poprzednio przyjętych założeń,

które legły u podstaw jej obecnego kształtu normatywnego. Zdefiniowanie kierunków potrzebnych zmian nie jest łatwe. Wydaje się, że – mimo wszystko – dobrym kierunkiem jest wprowadzanie regulacji szczegółowych w obszarze poszczególnych podatków. Takie działania podejmował ustawodawca w ostatnich latach. Ten kierunek myślenia o sposobie uregulowania sukcesji podatkowej jest też widoczny w projekcie nowej ordynacji podatkowej, przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, który został wniesiony do Sejmu 4 czerwca 2019 r. Kompleksowe uregulowanie sukcesji podatkowej na poziomie ogólnym wydaje się bowiem zadaniem niewykonalnym, zważywszy na stopień skomplikowania materii. Potrzeby ujawniające się na gruncie poszczególnych podatków tak dalece się różnią, że zawodzi próba ich pogodzenia poprzez wyczerpujące uregulowania na poziomie ogólnym. Rozwiązanie prawidłowe ze względu na specyfikę jednego podatku, okazuje się szkodliwe na gruncie innego – co na etapie budowania regulacji nie zawsze jest łatwo dostrzec. Dobrym tego przykładem jest przyjęcie zasady, że spadkobiercy nie przejmują obowiązku podatkowego nieskonkretyzowanego za życia podatnika. Jest to rozwiązanie słuszne, jeśli wziąć pod uwagę podatek dochodowy od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub podatek od spadków i darowizn. Jednak na gruncie podatku od nieruchomości, rolnego czy leśnego okazuje się wysoce szkodliwe; co najmniej wysoce dyskusyjna jest racjonalność tego rozwiązania na gruncie karty podatkowej⁴¹⁴. Z tych względów powinna być

⁴¹⁴ Zgodnie z art. 29 ust. 1 u.o.z.p.d.o.f. wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej należy złożyć do 20 stycznia roku podatkowego. Jeśli podatnik faktycznie prowadził taką działalność i osiągał dochód w danym roku, jednak zmarł przed doręczeniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego – wówczas spadkobiercy unikną odpowiedzialności, ponieważ zobowiązanie podatkowe nie powstało za życia spadkodawcy. Na temat konstrukcji karty podatkowej zob. S. Babiarsz,

umacniana obserwowana ostatnio tendencja legislacyjna, aby rozwiązaniom ogólnie regulującym sukcesję podatkową, zawartym w Ordynacji podatkowej, towarzyszyły rozwiązania szczegółowe, wprowadzane na gruncie poszczególnych podatków.

Tryb przypisania praw i obowiązków zmarłego jego spadkobiercom w znakomitej większości przypadków obecnie nie jest automatyczny, lecz istnieje potrzeba wydania formalnego rozstrzygnięcia przez organ podatkowy. To rozwiązanie wymaga znacznego zaangażowania zarówno organu, jak i spadkobierców, w formalne procedury, które z zasady mają kończyć się rozstrzygnięciem w postaci decyzji. Należy choćby częściowo odejść od modelu wymuszającego władczą aktywność organu. W przypadku, gdy pomiędzy organem podatkowym a spadkobiercą nie występuje spór w tym zakresie, należy rozważyć stworzenie mechanizmów redukujących do minimum konieczność kontaktowania się spadkobiercy z organem podatkowym. Przykładowo, nie widać potrzeby władczego rozstrzygnięcia w drodze decyzji o tym, w jakim zakresie poszczególnym spadkobiercom ma być zwrócona nadpłata – jeśli nie ma sporu ani co do jej istnienia lub wysokości, ani co do zakresu, w jakim poszczególni spadkobiercy są uprawnieni do otrzymania jej zwrotu. Możliwość złożenia zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych przez pozostałego przy życiu współmałżonka podatnika jest obecnie praktycznie jedynym wyjątkiem od reguły, że śmierć podatnika wywołuje konieczność decyzyjnego rozstrzygnięcia o wejściu następców prawnych w jego prawa i obowiązki, a wręcz po prostu o sposobie „zamknięcia” jego rozliczeń. Na szczęście kilka lat temu usunięto art. 104 O.p., który rodził konieczność wydania decyzji wobec spadkobierców w zakresie podatku dochodowego od dochodów zmarłego nawet w sytuacji, gdy nie pozostała po

nim żadna zaległość podatkowa. Warto byłoby jednak pójść dalej i zweryfikować rzeczywistą potrzebę wydawania decyzji o odpowiedzialności podatkowej spadkobiercy w innych podatkach, w sytuacjach niespornych, a na początek, jako krok w dobrym kierunku – choćby tylko wówczas, gdy jest tylko jeden spadkobierca – a zatem nie ma konieczności ustalania, w jakim zakresie poszczególni spadkobiercy przejmują obowiązki i uprawnienia zmarłego.

Koncepcja, na której oparł się ustawodawca podatkowy, budując instytucję sukcesji podatkowej spadkobierców, nie jest wystarczająco spójna, by stanowić podwaliny szczegółowych rozwiązań. Rozwiązania materialnoprawne na poziomie ogólnym, tj. te zawarte w Ordynacji podatkowej, ciążą w kierunku swego cywilnoprawnego wzorca, a rozwiązania proceduralne, stworzone wyłącznie dla potrzeb sukcesji podatkowej spadkobierców, okazały się zbyt przesiąknięte przekonaniem o konieczności podjęcia przez organ władczego rozstrzygnięcia w drodze decyzji. Z jednej strony zdecydowanie nie sprawdziło się rozwiązanie przewidujące zwrot spadkobiercom nadpłat w takiej proporcji, jaką sami określą w zgodnym oświadczeniu woli złożonym organowi podatkowemu. Było ono zbyt „cywilistyczne” i choć pozornie wyglądało na ułatwienie, a wręcz ukłon ustawodawcy wobec spadkobierców i wyraz szacunku dla ich woli, to jednak w istocie w wielu wypadkach była to bariera i utrudnienie zarówno dla organów podatkowych, jak i dla spadkobierców. Z drugiej jednak strony ustawodawca eliminując to rozwiązanie, popadł w inną skrajność i obecnie nawet niewielka nadpłata rodzi konieczność wydania decyzji przez organ, nawet jeśli spadkobierca jest tylko jeden, albo jeśli spadkobierców jest kilku, lecz chętnie złożąliby zgodne oświadczenie co do sposobu zadysponowania przysługującą im nadpłatą. Procedury

powinny stać się elastyczniejsze, nie wymuszać władczych form działania organu tam, gdzie nie jest to niezbędne.

W orzecznictwie dochodziło niekiedy do swoistego pomieszania reżimów prawnych regulujących pozycję prawną podatnika i spadkobierców, mających status jego następców prawnych. Nie rozpoznając właściwie odrębności tych reżimów, orzecznictwo przenosiło niekiedy rozwiązania dotyczące podatnika (m.in. proceduralne, dotyczące zasad powstawania zobowiązań podatkowych czy też przedawnienia) na jego następców, których dotyczą rozwiązania swoiste. Tymczasem sukcesja podatkowa nie oznacza tożsamości pozycji prawnej poprzednika i następcy prawnego. W zakresie charakteru prawnego decyzji o odpowiedzialności spadkobierców oraz – w szczególności – przedawnienia, spory te prawidłowo zamknęła uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 maja 2016 r., II FPS 6/15, zgodnie z którą do decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy przewidzianej w art. 100 O.p. nie stosuje się art. 68 § 1 powołanej ustawy. Tym samym potwierdzono, że sam obowiązek wydania decyzji w przedmiocie zakresu odpowiedzialności spadkobierców, czy decyzyjna forma określenia następstwa prawnego spadkobierców, nie może oznaczać, że decyzja taka będzie decyzją konstytutywną. Zasadnie NSA przecinając wszelkie spory w tym względzie, stwierdził, że decyzja z art. 100 § 1–2a O.p. nie kreuje zobowiązania podatkowego spadkobiercy, jest to zatem decyzja deklaratoryjna. Zobowiązania podatkowe objęte odpowiedzialnością spadkobierców ulegają przedawnieniu na zasadach określonych w art. 70 O.p., z modyfikacjami wynikającymi z art. 99 O.p.

Jednym z kluczowych aspektów następstwa prawnego spadkobierców jest ich odpowiedzialność za zaległości podatkowe zmarłego podatnika. Regulacja podatkowa zawiera w tym zakresie zasadnicze mankamenty i to zarówno biorąc pod uwagę

zakres ochrony beneficjenta podatku (państwo, gmina), który po śmierci podatnika poszukuje zaspokojenia swoich roszczeń podatkowych, jak też biorąc pod uwagę zakres odpowiedzialności, a zarazem zakres uzasadnionej ochrony spadkobiercy. Zasady przedawnienia odpowiedzialności spadkobierców należy uznać za właściwie ukształtowane, zwłaszcza po wyjaśnieniu istniejących w tym zakresie wątpliwości przez uchwałę NSA z 23 maja 2016 r., II FPS 6/15. Należy jednak skorygować właściwość organów do orzekania o odpowiedzialności spadkobierców, ponieważ obecnie zwłaszcza w sferze podatków samorządowych orzeczenie o odpowiedzialności jest w wielu wypadkach niemożliwe, jeśli podatek stanowił źródło dochodów innej gminy niż ta, na której ostatnio zamieszkiwał zmarły. Należy jednoznacznie rozstrzygnąć dopuszczalność prowadzenia kontroli podatkowej i celno-skarbowej wobec spadkobierców. Wskazane byłoby dopuścić – w niektórych przynajmniej obszarach lub przy spełnieniu pewnych przesłanek – prowadzenie w stosunku do spadkobierców czynności sprawdzających mających za przedmiot poprawność wywiązywania się spadkodawcy z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Niemożność prowadzenia procedur weryfikacyjnych w stosunku do spadkobierców niepotrzebnie wymusza wyjaśnienie nawet drobnych wątpliwości w postępowaniu jurysdykcyjnym.

Przeniesienie na grunt prawa publicznego (podatkowego) pewnych konstrukcji cywilnoprawnych (np. solidarności dłużników – spadkobierców) należy ocenić jako zabieg częściowo nieudany, gdyż model solidarności ukształtowany w prawie prywatnym co prawda nadaje się do wykorzystania w sferze stosunków podatkowych, przeniesieniu go na grunt podatkowy nie towarzyszyło jednak wyposażenie organów podatkowych w odpowiednie instrumentarium pozwalające instytucję tę efektywnie wykorzystywać. W praktyce zatem dochodzi do wynaturzeń

proceduralnych, a instytucja z założenia służąca zwiększeniu zakresu ochrony interesu wierzyciela (tu: państwa czy jednostek samorządu terytorialnego) okazuje się utrudniać, a niejednokrotnie uniemożliwiać państwu dochodzenie od spadkobierców wykonania zobowiązań podatkowych zmarłego podatnika. Najpilniejsze wydaje się to, aby ustawodawca odszedł od zasady, że spadkobiercy od chwili przyjęcia spadku do działu spadku ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spadkodawcy. Przyjęcie takiego rozwiązania jest rezultatem przeniesienia na grunt podatkowy wzorca cywilnoprawnego. Jednak w prawie podatkowym ten model się nie sprawdza ze względu na konieczność rozstrzygnięcia o zakresie odpowiedzialności spadkobierców w drodze decyzji. Decyzja wydana przed działem spadku, prawidłowo rozstrzygająca o solidarnej odpowiedzialności spadkobierców, w momencie działu spadku przestaje być adekwatna do istniejącego stanu rzeczy. Nie ma, jak się wydaje, także aksjologicznego uzasadnienia dla utrzymania odpowiedzialności solidarnej spadkobierców przed działem spadku. Należy przyjąć takie rozwiązanie, w którym już od momentu przyjęcia spadku spadkobiercy odpowiadałoby całym swoim majątkiem proporcjonalnie do swoich udziałów w spadku. Rozwiązanie takie oddali regulację podatkową od jej cywilnoprawnego wzorca normatywnego, jednak nie może to być uznane za jego wadę. Należy poszukiwać takich rozwiązań, które lepiej odpowiadają specyfice stosunków podatkowych. Cywilnoprawny wzorec był inspiracją dla prawodawcy, lecz nie stanowi zbioru reguł, które w pełni powinny być przenoszone w sferę stosunków regulowanych przepisami prawa podatkowego.

Ustawodawca słusznie częściowo odszedł już od cywilnoprawnego wzorca regulacji, stanowiąc (od 1 stycznia 2016 r.), że nadpłaty i zwroty podatków należne spadkobiercy przysługują spadkobiercom proporcjonalnie do ich udziałów spadkowych.

Z kolei nadal niestety regulacja odnosząca się do przejmowania innych uprawnień przez spadkobierców zawiera lukę. Ustawodawca nie wskazał bowiem, według jakich zasad spadkobiercy je przejmują.

Organy podatkowe mogą po śmierci osoby fizycznej weryfikować prawidłowość wywiązywania się przez nią z obowiązków podatkowych oraz mogą obarczać spadkobierców konsekwencjami prawnymi ewentualnych stwierdzonych nieprawidłowości w takim zakresie, w jakim spadkobiercy ponoszą odpowiedzialność za zaległości podatkowe spadkodawcy.

W początkowym okresie obowiązywania Ordynacji podatkowej w praktyce dawał się zauważyć pewien brak symetrii w weryfikacji rozliczeń i dochodzeniu należnych kwot przez beneficjenta podatku i przez spadkobierców. W ostatnich latach jednak wydaje się, że stan równowagi w tym zakresie został osiągnięty. W ciągu kilku ostatnich lat w orzecznictwie pozytywnie przesądzono wątpliwości odnoszące się do tego, czy spadkobiercy mogą domagać się weryfikacji przez organ podatkowy prawidłowości rozliczeń podatkowych spadkodawcy. Zaakceptowano prawo spadkobierców do skutecznego żądania stwierdzenia nadpłaty, uznano nawet ich uprawnienie do żądania wznowienia postępowania zakończonego decyzją ostateczną wydaną wobec spadkodawcy. Sytuacja spadkobierców pod tym względem jest zbliżona do sytuacji zmarłego podatnika, z tą różnicą, że nie przyznaje się im prawa do skorygowania deklaracji podatkowej złożonej przez spadkodawcę. Inna rzecz, że brak tego instrumentalnego uprawnienia nie blokuje możliwości skorzystania z uprawnień materialnoprawnych.

Ustawodawca słusznie wyeliminował opodatkowanie dochodów pochodzących z nieujawnionych źródeł po śmierci podatnika, a zatem co najmniej od 1 stycznia 2016 r. wykluczone jest

prowadzenie postępowań w tym zakresie z konsekwencjami dla spadkobierców. Interwencja ustawodawcy w tym zakresie była konieczna wobec pojawiających się w orzecznictwie wątpliwości co do możliwości stosowania tej konstrukcji w stosunku do spadkobierców zmarłego podatnika. Nie ma dostatecznego uzasadnienia aksjologicznego dla rozwiązania nakładającego na spadkobiercę 75-procentowego, sankcyjnego w swej istocie podatku dochodowego w sytuacji, gdy nieprawidłowości w deklarowaniu dochodów dla celów opodatkowania należało przypisać spadkodawcy. Nie bez znaczenia było też to, że spadkobiercy z natury rzeczy mają znacznie ograniczone możliwości dowodzenia faktów odnoszących się do stanu majątkowego spadkodawcy, dokonywanych przez niego wydatków oraz osiągniętych dochodów, a zatem okoliczności kluczowych w postępowaniu zmierzającym do opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych. Nieznajomość faktów i trudności w pozyskaniu materiału dowodowego lokowały ich w trudnej pozycji procesowej.

Wracając do zakresu sukcesji spadkobierców w obszarze stosunków podatkowych, wynikającego z art. 97 § 1 O.p., warto odnotować pewien charakterystyczny element odróżniający – jak się wydaje – rozumienie tożsamyh pojęć użytych w art. 922 § 1 k.c. oraz art. 97 § 1 O.p. Otóż w obu wypadkach mowa jest o prawach i obowiązkach majątkowych jako przedmiocie sukcesji. Wydaje się jednak, że pojęciu praw i obowiązków (czyli „zawartości” spadku) na gruncie prawa spadkowego przypisuje się w praktyce szersze znaczenie niż w prawie podatkowym na płaszczyźnie sukcesji.

W stosunkach cywilnych przyjmuje się, że rezultatem przejścia na spadkobiercę praw i obowiązków majątkowych zmarłego jest to, że spadkobierca wstępuje w stosunki majątkowe spadkodawcy, a nawet wskazuje się powszechnie, że jest to

wstąpienie w „sytuację prawną” spadkodawcy⁴¹⁵. Te określenia wiele mówią o sposobie postrzegania sukcesji i pozycji spadkobiercy, jednoznacznie wskazując na to, że sukcesja jest pojęciem zakresowo rozległym, a pozycja spadkobiercy ma co do zasady zbliżać się do pozycji prawnej spadkodawcy w stosunkach prawnych, które go dotyczyły. Jeśli zatem spadkodawca był stroną umowy sprzedaży czy pożyczki, to spadkobierca wstępuje w jego miejsce itd. Można odnieść wrażenie, że w prawie cywilnym nie stawia się pytania o poszczególne detalicznie wyróżnione komponenty (prawa i obowiązki) składające się na bycie stroną umowy sprzedaży, ale postrzega się kwestię sukcesji bardziej kompleksowo.

Tymczasem w obszarze prawa podatkowego do zagadnienia przejęcia praw i obowiązków przez spadkobierców, jak dotąd, podchodzono raczej właśnie „detalicznie”. Kładziono nacisk na to, że art. 97 O.p. posługuje się pojęciem praw i obowiązków i analizując problem, co przechodzi na spadkobierców – kładziono raczej nacisk na poszczególne, dające się jednostkowo uchwycić elementy, które można uznać za „prawo” lub „obowiązek”, nie patrząc na zagadnienie sukcesji bardziej syntetycznie, tak jak w prawie cywilnym. Przykładowo: wiele uwagi poświęcono temu, czy dany element sytuacji prawnej spadkodawcy (zmarłego podatnika) należy uznać za prawo czy za obowiązek (np. złożenie deklaracji czy korekty deklaracji). Samo w sobie niekiedy prowadziło to do dosyć w gruncie rzeczy jałowych rozważań co do tego, czy spadkobierca mający prawo do zwrotu nadpłaty ma praktyczne instrumenty do skorzystania z niego, ponieważ nie wiadomo, czy może złożyć korektę deklaracji albo czy może żądać wznowienia postępowania podatkowego. Tymczasem należałoby w tych rozważaniach pójść krok dalej i postawić pytanie

⁴¹⁵ J. S. Piątowski, op.cit., s. 41.

nie o przechodzenie poszczególnych elementów – traktowanych w izolacji, rozdrobnieniu, jednostkowo, gdyż może to prowadzić do paradoksalnych rezultatów. W prawie podatkowym nie każda sytuacja, gdy dany podmiot „może” czy „ma” coś zrobić – daje się zakwalifikować jako jej prawo czy obowiązek. W pojęciach „prawa” i „obowiązki” nie wyczerpuje się całokształt sytuacji podatkowoprawnej podmiotu; istnieją dyspozycje wynikające z norm prawa podatkowego, które nie mogą być zakwalifikowane ani jako prawa, ani jako obowiązki. Pojęcie prawa czy obowiązku nie jest adekwatne, np. gdy postawić pytanie o możliwość zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodów – to ani prawo, ani obowiązek, tylko reguła służąca obliczeniu (ustaleniu) podstawy opodatkowania (dochodu).

Do pojęć „prawo” i „obowiązek” użytych w art. 97 O.p. podchodzono dotychczas zbyt detalicznie i literalnie, jakby zapominając o tym, czemu miało służyć ustanowienie sukcesji w prawie podatkowym. Tymczasem nie można tracić z oczu ogólnego celu, jakim jest wejście następcy w sytuację prawną poprzednika. Jak dotąd brak było nad tym głębszej refleksji. W prawie podatkowym skupiono się na „majątkowym” lub „niemajątkowym” charakterze pewnych elementów budujących sytuację podatkowoprawną spadkodawcy. Pozostaje też smutnym faktem, że ustawodawca inaczej traktując prawa, a inaczej obowiązki niemajątkowe, niejako skazał praktykę na upokarzające intelektualnie analizowanie dylematów w rodzaju tego, czy możliwość złożenia korekty deklaracji to prawo czy obowiązek.

Warto byłoby, wzorując się na cywilistycznym podejściu, zwrócić uwagę nie tyle na szczegóły, ile na to, że przyjęta w prawie podatkowym sukcesja stanowi powielenie modelu sukcesji uniwersalnej ugruntowanej w prawie prywatnym i sposób myślenia utrwalony w prawie cywilnym byłby dobrym punktem odniesienia do analiz na gruncie prawa podatkowego. Skoro

samą ideę następstwa przeniesiono z prawa cywilnego do prawa podatkowego, to w prawie podatkowym nie należy abstrahować od cywilistycznego dorobku, który odnosi się do sukcesji. Chodzi tu o dorobek intelektualny w postaci refleksji narosłej wokół tych zagadnień, która to refleksja znalazła odzwierciedlenie w orzecznictwie i piśmiennictwie.

Zmiany stanu prawnego w zakresie pozycji prawnej spadkobierców podatnika zmierzały przede wszystkim do usunięcia tego rodzaju wadliwości, które utrudniały i przedłużały procedowanie, stwarzając niepotrzebne problemy zarówno spadkobiercom, jak i organom podatkowym. Na pewno regulacja – w omówionym powyżej zakresie – uległa stopniowemu udoskonaleniu⁴¹⁶. Zmiany co do zasady w ostatnich latach zmierzały we właściwym kierunku. Pozytywnie należy ocenić m.in. zmianę zasad zwrotu nadpłat spadkobiercom podatnika. Wyeliminowano też dotychczasowe wątpliwości dotyczące przejmowania przez spadkobierców obowiązku podatkowego, nieskonkretyzowanego za życia spadkodawcy⁴¹⁷.

Analiza dokonanych ostatnio zmian pozwala stwierdzić, że ustawodawcy wciąż trudno jest podjąć strategiczną decyzję co do modelu, jaki powinien być przyjęty dla budowania pozycji prawnej spadkobierców w sferze prawa podatkowego. Wydaje się, że celem ustawodawcy było i jest zapewnienie ciągłości uprawnień i obowiązków podatkowych zmarłego. Wyrazem tego było nadanie spadkobiercom statusu następców prawnych i zgodne z tym ulokowanie przepisów w rozdziale o adekwatnym tytule. Ustawodawca nie odważył się jednak na tak szeroką i zarazem automatyczną formułę następstwa, jaką zastosował w przypadku podmiotów łączących się lub ulegających przekształceniom. Poszczególne prawa i obowiązki, lub co najmniej

⁴¹⁶ A. Olesińska, *Pozycja prawna spadkobierców podatnika...*, op.cit., s. 24.

⁴¹⁷ Ibidem.

ich kategorii, są niejako „ręcznie” przypisywane spadkobiercom. Mimo werbalnej deklaracji, że mamy do czynienia z sukcesją, przyjęte rozwiązania każą nieco powątpiewać w rzeczywistą treść intencji. Jeśli już, to przyjęte rozwiązania przywodzą na myśl raczej sukcesję syngularną⁴¹⁸.

Szereg praw w ogóle nie przechodzi na spadkobierców, gdyż nie mieszczą się w ustawowej formule „praw majątkowych”, a te, które przechodzą – nie wiadomo, według jakich zasad należałoby pomiędzy spadkobierców rozdzielić. Ustawodawca bowiem wciąż wydaje się nie pamiętać o tym, że nadpłata (bądź zwrot) to nie jedyne uprawnienia, jakie spadkobiercy przejmują bądź mogą i powinni przejmować. W zakresie odpowiedzialności za zobowiązania spadkodawcy przyjęty model bardziej przypomina zaś instytucję odpowiedzialności osób trzecich, nie następstwo. Godzi się też zauważyć, że obecnie przejście na spadkobiercę każdego prawa i każdego obowiązku wymaga stwierdzenia tego w decyzji (art. 100 § 1 O.p.). Masowość zjawisk, jakie powinny być „obsłużone” przez regulację dotyczącą pozycji prawnej spadkobierców, każe sceptycznie ocenić to, czy słuszne jest rozwiązanie, w którym organ podatkowy odnośnie do każdej praktycznie kwestii dotyczącej pozycji prawnej spadkobierców musi zająć stanowisko w drodze decyzji.

Dochodzą do tego wciąż nie do końca rozpoznane przez prawodawcę, a dolegliwe w praktyce problemy z właściwością organów podatkowych do załatwienia poszczególnych spraw. Idąc dalej, brak prawa do złożenia przez spadkobiercę korekty deklaracji teoretycznie łatwo wytłumaczyć symetrią: skoro

⁴¹⁸ Pogląd, że mamy do czynienia z sukcesją generalną, prezentują m.in. S. Babiaryz [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis Warszawa 2007, s. 440; M. Zdebel [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, op.cit., s. 577.

spadkobierca nie ma obowiązku składania deklaracji podatkowej za zmarłego, to nie powinien również mieć prawa do jej skorygowania. Czy jednak tego rodzaju pryncypialne podejście nie wywołuje więcej szkód niż pożytku? W praktyce system zaczyna się na tego rodzaju problemach, które doprawdy nie są warte tego, aby spędzać sen z powiek (zarówno urzędnikom, jak i spadkobiercom) i nie powinny wywoływać konieczności wielokrotnego składania wizyt w organie podatkowym przez te same osoby w sprawach, które mogą i powinny być załatwiane od ręki. Wszystko to stawia pod znakiem zapytania istotę instytucji z nazwy będącej następstwem, lecz realizowanej poprzez instrumenty właściwe dla modelu innego rodzaju. Obserwacja tego, w jakim kierunku zmierzają kolejne nowelizacje dotyczące pozycji prawnej spadkobierców podatnika, prowadzi do wniosku, że ustawodawca w coraz większym stopniu zdaje sobie sprawę z nieadekwatności przyjmowanych rozwiązań do istniejących potrzeb. Stara się na nie reagować, wypróbowuje nowe rozwiązania, zastępując nimi te, które się nie sprawdziły. Kierunek tych zmian jest prawidłowy, jednak tempo ich wprowadzania jak dotąd było raczej powolne. Rozwiązania stosowane w Polsce można uznać za zbliżone, a w każdym razie za zbliżające się do takich, które byłyby optymalne w warunkach polskiego systemu prawnego. Wskazywane w tej pracy niedoskonałości nie podają w wątpliwość ogólnych zasad konstrukcyjnych obowiązujących rozwiązań.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1996.
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2005.
- Babiarz S., *Glosa do wyroku NSA z 7 czerwca 2000 r., III SA 1216/99*, „Glosa” 2002, nr 2.
- Babiarz S., *Glosa do wyroku z 29 listopada 2012, II FSK 737/11*, „Glosa” 2014, nr 4.
- Babiarz S., *Glosa do wyroku NSA z dnia 24 października 2007 r. (II FSK 1212/06)*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 4.
- Babiarz S., *Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w systemie praw, cz. II. Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 2.
- Babiarz S., *Następstwo prawne spadkobierców a zwolnienie podatkowe w związku z przeznaczeniem przychodu ze sprzedaży nieruchomości na cele mieszkaniowe. Glosa do wyroku NSA z dnia 24 października 2007 r., II FSK 1212/06*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 4.
- Babiarz S., *Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców zwykłych w prawie podatkowym*, Warszawa 2013.
- Babiarz S., *Następstwo prawne spadkobierców w orzecznictwie sądowo-administracyjnym (wybrane zagadnienia)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, z. 3.

- Babiarz S., *O sposobie rozwiązywania kontrowersji w zakresie następstwa prawnego spadkobierców w polskim prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 1.
- Babiarz S., Bogucki S., Dumas A., Pęk R., Presnarowicz S., Pustuł J., *Ryczałty w prawie podatkowym*, Warszawa 2012.
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Babiarz S., Dowgier R., Etel L., Filipczyk H., Gurba W., Kuśnierz W., Krawczyk I., Łoboda M., Nikończyk A., Nita A., Olesińska A., Pietrasz P., Popławski M., Rudowski J., Strzelec D., *Tax ordinance: the assumptions of a new regulation*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015.
- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Wrocław 2011.
- Bąkowski T., Bielski P., Kaszubowski K., Kokoszczński M., Stelina J., Warylewski J., Wierczyński G., *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003.
- Bielska-Brodziak A., *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Bielska-Brodziak A., *Śladami prawodawcy faktycznego: materiały legislacyjne jako narzędzie wykładni prawa*, Warszawa 2017.
- Bielska-Brodziak A., Tyrybon M., *Interpretacyjna wartość materiałów legislacyjnych w opiniach sędziów sądów administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2019, nr 1.
- Bielska-Brodziak A., Zeifert M., *Legislative Materials as a Tool for Solving Grammatical Problems in Statutory Interpretation*, „Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej” 2018, nr 2 (17).
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.

- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., Filipczyk H., *Dyrektywa wykładni gospodarczej jako postulat wykładni operatywnej prawa podatkowego*, „Prawo i Podatki” 2010, cz. 1 – nr 7, cz. 2 – nr 8.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Zobowiązania podatkowe*, Toruń 1999.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa – komentarz*, t. 1, Toruń 2007.
- Dowgier R., *Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian*, Warszawa 2014.
- Dowgier R., *Śmierć podatnika a wymiar i pobór podatków lokalnych (zagadnienia proceduralne)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 2.
- Dowgier R., Etel L., Pahl B., Popławski M., *Podatki i opłaty lokalne – 601 pytań i odpowiedzi*, Warszawa 2012.
- Dowgier R., Etel L., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Teszner K., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017.
- Etel L., Babiarz S., Dowgier R., Filipczyk H., Gurba W., Krawczyk I., Kuśnierz W., Łoboda M., Nikończyk A., Nita A., Olesińska A., Pietrasz P., Popławski M., Rudowski J., Strzelec D., *Ordynacja podatkowa: kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015.
- Etel L., Babiarz S., Dowgier R., Filipczyk H., Gurba W., Krawczyk I., Kuśnierz W., Łoboda M., Nikończyk A., Nita A., Ogrodowczyk B., Olesińska A., Pietrasz P., Popławski M., Rudowski J., Strzelec D., et al., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Etel L., Brolik J., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa*, red. C. Kosikowski, Warszawa 2013.
- Goettel A., *Koncepcja odpowiedzialności zapisobiercy w świetle regulacji Ordynacji podatkowej (wybrane aspekty)* [w:] *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, red. M. Popławski, Białystok 2011.

- Goettel M., Goettel A., *Prawo cywilne a prawo podatkowe [w:] Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel i M. Lemmonier, Warszawa 2011.
- Górecki J., *Podział składek gromadzonych w otwartym funduszu emerytalnym po śmierci jego członka*, „Państwo i Prawo” 2001, z. 1.
- Jakubowicz J., *Ewolucja stanowiska ustawodawcy w zakresie następstwa prawnego w prawie publicznym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, t. 76, nr 4.
- Jędrzejewski T., Rączka P., *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Gdańsk 2000.
- Kijowski D. R. (red.), Cisowska-Sakrajda E., Faryna M., Grześkiewicz M., Kulesza C. W.
- Łuczaj W., Pietrasz P., Radwanowicz-Wanczewska J., Starzyński P., Suwaj R., *Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2015.
- Kalinowski M., *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019.
- Kociak N., *Wykładnia gospodarcza w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4.
- Kodeks cywilny*, t. II, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2018.
- Kodeks cywilny. Komentarz*, red. K. Osajda, Warszawa 2017.
- Kodeks cywilny. Komentarz*, t. VI, *Spadki*, red. M. Frasz M. Habdas, WKP 2019, LEX/el dostęp 14.08.2019.
- Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, red. L. Klat-Wertelecka i A. Mudrecki, ODDK, Gdańsk 2012.
- Kosikowski C., Etel L., Brolik J., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Preśnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa, komentarz LEX*, 5. wydanie, Warszawa 2013.
- Krajewski M., Szymański K. G., *Glosa*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 4.
- Kremis A., *Spadek a niektóre prawa i obowiązki tzw. publicznoprawne*, „Acta UWr”, nr 1152, Prawo CLXXXVI, Wrocław 1990.
- Kulicki J., *Kontrola skarbowa w systemie kontroli państwowej*, Warszawa 2014.

- Księżak P., *Podstawowe problemy zapisu windykacyjnego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 4.
- Litwińczuk H., *Sukcesja podatkowa przy przekształceniach, łączeniach i podziałach przedsiębiorców* [w:] *Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza*, Wrocław 2001.
- Łaszczycza G., Matan A., *Następstwo procesowe w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 5.
- Mariański A., *Glosa do wyroku z dnia 24 września 2010 (II FSK 1193/10)*, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 3.
- Mariański A., *Glosa do wyroku NSA z 2 grudnia 2011 r., II FSK 2557/10*, „Glosa” 2013, nr 1.
- Mariański A., *Glosa do wyroku NSA z 7 czerwca 2000 r., III SA 1216/99*, „Glosa” 2002, nr 5.
- Mariański A., *Komentarz*, „Glosa” 2013, nr 1.
- Mariański A., *Kontynuacja działalności gospodarczej przez spadkobierców podatnika*, cz. 1, „Monitor Podatkowy” 1993, nr 9.
- Mariański A., *Następstwo prawne w prawie podatkowym. Glosa do wyroku NSA z dnia 7 czerwca 2000 r., III SA 1216/99*, „Glosa” 2002, nr 5.
- Mariański A., *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001.
- Mariański A., *Prawa i obowiązki spadkobierców na gruncie Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 12.
- Mariański A., *Rozliczanie kosztów podatkowych przez spadkobierców*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 10.
- Mariański A., *Rozliczenie w podatku dochodowym od osób fizycznych po śmierci podatnika*, „Glosa” 2003, nr 5.
- Mariański A. (red.), *Sukcesja biznesu, czyli jak zadbać o bezpieczeństwo przedsiębiorstwa i rodziny*, Gdańsk 2016.
- Mariański A., *Sukcesja podatkowa – podstawy i zakres (wybrane zagadnienia)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2–3.
- Mariański A., Michalak A., *Glosa do uchwały NSA z 17 listopada 2014 r., II FPS 3/14*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 1.

- Mariański A., Pardej A., *Podatkowe konsekwencje zarządu sukcesyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 6.
- Mariański A., Żądło A., *Kontynuacja działalności gospodarczej osoby fizycznej przez spadkobierców*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 8.
- Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998.
- Matan A., *Następstwo (sukcesja) z mocy prawa w materialnym prawie administracyjnym*, „CASUS” 2008, z. 4.
- Matarewicz J., *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2019.
- Mączyński D., *Charakter prawny decyzji podatkowej. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika (inkasenta). Decyzja o odpowiedzialności spadkobiercy*, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 4.
- Miemiec M., *Następstwo prawne w prawie administracyjnym*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” nr 1093, „Przegląd Prawa i Administracji” XXI, Wrocław 1990.
- Mudrecki A., *Wykładnia gospodarcza w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego [w:] Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, M. Münnich, A. Zdunek (red.), Lublin 2012.
- Niezbecka A. [w:] A. Kidyba (red.), *Komentarz do art. 922 K.c., 2011.11.15*, Lex/el.
- Nita A., *Glosa do wyroku WSA w Kielcach z dnia 8 października 2009 r. (I SA/Ke 306/09)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1.
- Nita A., *Granice czasowe dla orzekania o odpowiedzialności spadkobiercy (wyrok NSA z dnia 11 marca 2015 r., I FSK 230/14) [w:] Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń. Edycja 2015*, red. B. Brzeziński, W. Morawski, LEX/el.
- Nykiel W. (red.), Chróścielewski W., Koperkiewicz-Mordel K., Sęk M., Wilk M., *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2013.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe, cz. 2: Ogólne materialne prawo podatkowe*, LEX/el.
- Olesińska A., *Cywilnoprawny wzorzec spadkobrania i możliwość jego implementacji w prawie podatkowym [w:] Współczesne problemy prawa*

- podatkowego. *Teoria i praktyka. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. I, Warszawa 2019.
- Olesińska A., *Glosa do wyroku NSA z dnia 24 października 2007 r., II FSK 1212/06*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, z. 6.
- Olesińska A., *Następstwo prawne* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Olesińska A., *Glosa do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 14 października 2008 r., I SA/Gd 559/08*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2009, z. 10.
- Olesińska A., *Glosa do wyroku NSA z dnia 27 lipca 2006 r., II FSK 1036/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, z. 2.
- Olesińska A., *Glosa do wyroku NSA z dnia 24 października 2007 r. (II FSK 1212/06)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, z. 6.
- Olesińska A., *Następstwo prawne spadkobierców* [w:] *Nowelizacja ordynacji podatkowej: zmiany wprowadzone ustawą z dnia 10 września 2015 r.*, red. B. Brzeziński, W. Morawski, Warszawa 2016.
- Olesińska A., *Odpowiedzialność podatkowa* [w:] *System prawa finansowego*, t. III – *Prawo daniowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.
- Olesińska A., *Postępowanie podatkowe z udziałem spadkobierców podatnika* [w:] *Odpowiedzialność podatnika: wybrane zagadnienia*, red. Witold Konieczny, „Prawo i Podatki – Wydanie Specjalne”, nr 5, Warszawa 2008.
- Olesińska A., *Następstwo prawne w prawie podatkowym* [w:] *Prawo podatkowe – teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Olesińska A., *Pozycja prawna spadkobierców podatnika w świetle znowelizowanej ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 2.
- Olesińska A., Kardach T., *Raport krajowy na konferencję „International Fiscal Association”* [w:] *Death as a taxable event and its international ramifications*, „Cahiers de droit fiscal international” 2010, vol. 95b.
- Olesińska A., *Rozliczenie podatku dochodowego od osób fizycznych po śmierci podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, z. 3–4.
- Olesińska A., *Tax Law Problems Resulting from Legal Succession under Polish Law: Findings and Challenges* [w:] *System of Financial Law, System of Tax Law: Conference Proceedings*, M. Radvan (ed.), Publications

of the Masaryk University, theoretical series, edition Scientia; file no. 515, Masaryk University, Faculty of Law, Brno 2015.

Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2015.

Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017.

Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2008.

Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2016.

Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. L. Etel, Warszawa 2017.

Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, red. R. Dowgier, Białystok 2012.

Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków, red. A. Mariański, Warszawa 2019.

Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne, red. M. Popławski, Białystok 2011.

Ostojski P., *Następstwo prawne w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, „Państwo i Prawo” 2011, z. 7–8.

Pazdan M. [w:] *Kodeks cywilny*, t. II, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2018.

Piątowski J. S., *Prawo spadkowe. Zarys wykładu*, Warszawa 2003.

Pogoński M., *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych (PIT, CIT)*, Warszawa 2018.

Popławski M., *Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie*, Warszawa 2009.

Popławski M., *Nadpłata i zwrot podatku. Zagadnienie wspólne dotyczące realizacji uprawnień podatkowych*, Warszawa 2014.

Popławski M., *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014.

Prawo podatkowe z kazuami i pytaniami, red. P. Borszowski, Warszawa 2018.

Prawo podatkowe, red. P. Smoleń, Warszawa 2019.

- Prejs E., *Nadużycie prawa podmiotowego w prawie podatkowym*, „Przełęcz Podatkowy” 2006, nr 10.
- Prejs E., *Prawo podatnika do pomniejszenia przychodu z tytułu zbycia papierów wartościowych o koszty jego uzyskania poniesione przez spadkodawcę. Glosa do wyroku NSA z dnia 11 października 2013 r., II FSK 2824/11*, „Glosa” 2014, nr 4.
- Przybysz P. M., *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, wyd. VIII, Warszawa 2018.
- Radwański Z., Olejniczak A., *Prawo cywilne część ogólna*, Warszawa 2015.
- Rollison W. D., *Principles of the Law of Succession to Intestate Property*, “11 Notre Dame Law Review” 1935, vol. 11, issue 1.
- Romanowski M., *Podział praw podmiotowych na majątkowe i niemajątkowe*, „Państwo i Prawo” 2006, nr 3.
- Różycki K., *Kontrola celno-skarbowa. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2019.
- Skowrońska-Bocian E., *Prawo spadkowe*, Warszawa 2016.
- Spyra T., *Skutki prawne śmierci posiadacza rachunku bankowego*, „Monitor Prawa Bankowego” 2014, nr 12.
- Szczygłowska E., *Sukcesja uprawnień i obowiązków administracyjnych*, Warszawa 2009.
- Teszner K., Bucholski R., Ciecierski M., Mudrecki A., Musolf G., Nowak T. D., Wołczak-Ciecierska I., *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018.
- Wolter A., Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo cywilne*, Warszawa 2001.

Inne źródła

- Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw UD-154, druk sejmowy Sejmu VII kadencji nr 3462.
- Projekt ustawy Ordynacja podatkowa wniesiony do Sejmu 4 czerwca 2019 r., druk nr 3517 Sejmu VIII kadencji, zwany w pracy „projektem nowej ordynacji podatkowej.

WYKAZ ORZECZEŃ

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 października 2000 r., SK 7/00

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21 maja 2001 r., SK 15/00

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 29 maja 2007 r., P 20/06

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16 czerwca 2015 r., K 25/12

Uchwała NSA z 17 listopada 2014 r., II FPS 3/14

Uchwała NSA z 23 maja 2016 r., II FPS 6/15

Wyrok Sądu Najwyższego z 2 lutego 2017 r., I CSK 260/16

Wyrok NSA z 7 czerwca 2000 r., III SA 1216/99

Wyrok NSA z 14 października 2004 r., FSK 587/04

Wyrok NSA z 20 czerwca 2006 r., II FSK 839/05

Wyrok NSA z 24 października 2007 r., II FSK 1212/06

Wyrok NSA z 10 lutego 2009 r., II FSK 1623/07

Wyrok NSA z 10 lutego 2009 r., II FSK 1624/07

Wyrok NSA z 10 lutego 2009 r., II FSK 1625/07

Wyrok NSA z 14 września 2010 r., FSK 1193/10

Wyrok NSA z 15 grudnia 2010 r., II FSK 1437/09

Wyrok NSA z 21 listopada 2012 r., II FSK 556/11

Wyrok NSA z 29 listopada 2012 r., II FSK 737/11

Wyrok NSA z 27 lutego 2013 r., I FSK 475/12

Wyrok NSA z 2 października 2013 r., II FSK 2834/11
Wyrok NSA z 11 października 2013 r., II FSK 2824/11
Wyrok NSA z 11 października 2013 r., II FSK 941/12
Wyrok NSA z 28 listopada 2013 r., II FSK 2983/11
Wyrok NSA z 25 kwietnia 2014 r., II FSK 1175/12
Wyrok NSA z 30 kwietnia 2014, II FSK 1227/12
Wyrok NSA z 1 lipca 2014 r., I FSK 609/14
Wyrok NSA z 11 marca 2015 r., I FSK 230/14
Wyrok NSA z 30 kwietnia 2015 r., II FSK 776/13
Wyrok NSA z 24 maja 2016 r., II FSK 1014/16
Wyrok NSA z 31 maja 2016 r., II FSK 1362/14
Wyrok NSA z 31 maja 2016 r., II FSK 2932/14
Wyrok NSA z 25 listopada 2016 r., II FSK 3059/14
Wyrok NSA z 7 grudnia 2016 r., II FSK 3651/14
Wyrok NSA z 20 kwietnia 2017 r., II FSK 840/15
Wyrok NSA z 20 kwietnia 2017 r., II FSK 841/15
Wyrok NSA z 19 maja 2017 r., II FSK 1129/15
Wyrok NSA z 21 listopada 2017 r., II OSK 411/16
Wyrok NSA z 29 listopada 2017 r., II FSK 2119/15
Wyrok NSA z 18 stycznia 2018 r., II FSK 3633/15
Wyrok NSA z 30 stycznia 2018 r., II OSK 901/16
Wyrok NSA z 24 kwietnia 2018 r., II FSK 1022/16
Wyrok NSA z 22 listopada 2018 r., II FSK 837/16
Wyrok NSA z 13 grudnia 2018 r., II FSK 3561/16
Wyrok NSA z 9 stycznia 2019 r., II FSK 427/17
Wyrok NSA z 4 kwietnia 2019 r., II FSK 1420/17
Wyrok NSA z 5 kwietnia 2019 r., II FSK 1368/17
Wyrok NSA z 13 czerwca 2019 r., II FSK 2303/17
Wyrok NSA z 11 lipca 2019 r., II FSK 2551/17

Postanowienie NSA z 24 czerwca 2003 r., I SA/Łd 1528/02

Wyrok WSA w Poznaniu z 20 stycznia 2004 r., I SA/Po 1069/02
Wyrok WSA w Poznaniu z 14 października 2009 r., I SA/Po 610/09
Wyrok WSA w Poznaniu z 28 grudnia 2011 r., III SA/Po 530/11
Wyrok WSA w Poznaniu z 18 kwietnia 2012 r., I SA/Po 265/11
Wyrok WSA w Poznaniu z 23 maja 2013 r., I SA/Po 175/13
Wyrok WSA w Poznaniu z 27 listopada 2014 r., I SA/Po 633/14
Wyrok WSA w Poznaniu z 27 listopada 2014 r., I SA/Po 634/14
Wyrok WSA w Poznaniu z 23 maja 2018 r., I SA/Po 1215/17
Wyrok WSA w Rzeszowie z 11 września 2018 r., I SA/Rz 528/18

Wyrok WSA w Krakowie z 15 września 2011 r., I SA/Kr 1078/11
Wyrok WSA w Krakowie z 7 listopada 2012 r., I SA/Kr 1461/12
Wyrok WSA w Krakowie z 17 listopada 2015 r., I SA/Kr 1227/15
Wyrok WSA w Krakowie z 21 marca 2016 r., I SA/Kr 164/16
Wyrok WSA w Krakowie z 25 stycznia 2017 r., I SA/Kr 1393/16
Wyrok WSA w Krakowie z 28 sierpnia 2018 r., I SA/Kr 721/18

Wyrok WSA w Gliwicach z 16 kwietnia 2015 r., I SA/Gl 1117/14
Wyrok WSA w Gliwicach z 30 sierpnia 2016 r., I SA/Gl 643/16
Wyrok WSA w Gliwicach z 10 marca 2017 r., II SA/Gl 764/16
Wyrok WSA w Gliwicach z 6 listopada 2018 r., I SA/Gl 481/18
Wyrok WSA w Gliwicach z 20 listopada 2018 r., I SA/Gl 653/18

Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 23 marca 2011 r., I SA/Go 1156/10
Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 12 stycznia 2012 r., I SA/Go 1140/11
Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 20 września 2012 r., I SA/Go 514/12

Wyrok WSA w Warszawie z 2 marca 2007 r., III SA/Wa 3451/06
Wyrok WSA w Warszawie z 8 lipca 2011 r., III SA/Wa 821/11
Wyrok WSA w Warszawie z 26 lutego 2013 r., III SA/Wa 2200/12
Wyrok WSA w Warszawie z 5 marca 2013 r., III SA/Wa 2334/12
Wyrok WSA w Warszawie z 5 marca 2013 r., III SA/Wa 2334/12

Wyrok WSA w Warszawie z 5 sierpnia 2015 r., III SA/Wa 3441/14
Wyrok WSA w Warszawie z 16 września 2016 r., III SA/Wa 2165/15
Wyrok WSA w Warszawie z 29 września 2016 r., VIII SA/Wa 142/16
Wyrok WSA w Warszawie z 26 kwietnia 2017 r., III SA/Wa 744/16
Wyrok WSA w Warszawie z 12 stycznia 2018 r., III SA/Wa 517/17
Wyrok WSA w Warszawie z 15 lutego 2018 r., III SA/Wa 88/17
Wyrok WSA w Warszawie z 29 maja 2018 r., III SA/Wa 2489/17

Wyrok WSA w Łodzi z 13 stycznia 2012 r., I SA/Łd 1427/11
Wyrok WSA w Łodzi z 4 lipca 2012 r., I SA/Łd 257/12
Wyrok WSA w Łodzi z 5 marca 2019 r., I SA/Łd 676/18
Wyrok WSA w Łodzi z 28 lutego 2019 r., I SA/Łd 790/18

Wyrok WSA w Lublinie z 14 listopada 2007 r., I SA/Lu 466/07
Wyrok WSA w Lublinie z 16 września 2011 r., I SA/Lu 950/10
Wyrok WSA w Lublinie z 4 listopada 2015 r., I SA/Lu 651/15

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 4 lipca 2012 r., I SA/Bd 381/12
Wyrok WSA w Bydgoszczy z 3 lutego 2016 r., II SA/Bd 1227/15

Wyrok WSA w Gdańsku z 19 października 2016 r., I SA/Gd 798/16
Wyrok WSA w Gdańsku z 19 października 2016 r., I SA/Gd 844/16
Wyrok WSA w Gdańsku z 22 marca 2017 r., I SA/Gd 1215/16
Wyrok WSA w Gdańsku z 31 stycznia 2018 r., I SA/Gd 1612/17
Wyrok WSA w Gdańsku z 9 maja 2018 r., I SA/Gd 203/18
Wyrok WSA w Gdańsku z 24 kwietnia 2019 r., I SA/Gd 5/19

Wyrok WSA w Rzeszowie z 17 lipca 2014 r., I SA/Rz 417/14
Wyrok WSA w Rzeszowie z 28 maja 2015 r., I SA/Rz 301/15

Wyrok WSA w Olsztynie z 29 listopada 2016 r., I SA/Ol 672/16
Wyrok WSA w Olsztynie z 11 czerwca 2019 r., I SA/Ol 316/19

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 27 czerwca 2013 r., III AUa 1513/12

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 28 kwietnia 2014 r., III AUa 112/14

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 17 marca 2016 r., III AUa 181/15

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z 4 kwietnia 2017 r., III AUa 664/16

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 6 grudnia 2017 r., I ACa 559/17

ABSTRACT

LEGAL SUCCESSION OF HEIRS ACCORDING TO THE TAX LAW

The institution of legal succession in the event of death of the taxpayer first appeared in the Polish tax law in 1998, with the adoption of the Tax Code 1997 ('Ordynacja podatkowa', General Tax Law). The existence of such succession was previously a rule of private law, while in the tax law it constituted a novelty. The tax succession of heirs is, in fact, an example of the transfer of a civil regulatory model of social relations in the area of public law (tax law). Although the values and traditions backgrounding them seem to be similar, many difficulties arise from the different approaches to succession adopted by the civil and the tax law. For that reason, the research firstly focuses on a comprehensive legal analysis of tax rules and principles, which naturally has to encompass both private law and public law.

Determination of the normative effects generated by death of a natural person in the sphere of rights and duties regulated by tax law is a very important and practical issue. It is not the problem of inheritance tax. According to Article 97 § 1 of the Polish Tax Code, the heirs to a taxpayer assume the rights and duties in property of the deceased taxpayer as provided for in tax law regulations. It means that the heirs of the taxpayer do not assume all the rights and duties of the testator as may arise under the provisions of tax law, but only those that are of a material character (rights in property). Additionally, according to Article 97 § 2 of the Tax Code, if, pursuant to the provisions

of tax law, a deceased taxpayer was entitled to non-property rights related to the economic activities conducted by him, those rights pass onto his heirs, provided they continue those activities on their own account. So, the scope of a succession in the tax law is determined by the legislator on the basis of an unclear criterion, one which gives rise to doubts in the case law. This concept was taken from private law (inheritance law, Civil Code 1964). The genesis of this regulation referring to succession in tax law does not, however, provide us with a solution of the problem of how we are to understand rights and duties in property on tax law grounds. The criterion of the division is the nature of the duties and rights – whether they are ‘property’ or ‘non-property’ ones. For example, heirs are not required to file a tax return for a deceased taxpayer, but they must pay all the taxes he owed. A pecuniary character can also be attributed to certain rights, such as the right to the refund of tax overpayment, etc. However, the nature of some rights and duties under the tax law is not obvious. In particular cases, far-reaching doubts still arise when trying to define and precisely delimit rights and obligations according to the criterion adopted by the legislator. The case law in this area is rather modest. The observation arises that, in practice, the question of what types of rights pass onto heirs has been much more controversial. In recent years, there has been a tendency to grant heirs a wide range of rights. The passing of duties has not led to many controversies.

Legal succession in the event of a natural person’s death requires an autonomous regulation concerning the rights and obligations regulated by the tax law provisions. A tax regulation that is appropriately formulated cannot be replaced by any other norms of private (inheritance) law, even if the legislator passing tax laws decides that such norms are appropriately applied to tax rights and obligations (through referring to them). In spite of noticeable defectiveness of the effective tax regulation, it is therefore impossible to restore the legal situation when tax law did not regulate at all the legal succession in the event of a natural person’s death.

The legislator (law) cannot formulate the rules of succession in the area of tax regulation without any consideration of civil law structures. Yet, the

scope of references to civil law that we are dealing with at present in the Polish tax system is inappropriately defined. However, the question arises about the degree of autonomy in relation to private law that should be displayed by such regulations on tax law relations which originate from the circumstances that are traditionally considered as the events which have mainly effects in the scope of civil law (death, inheritance).

The regulation of taxpayer's heirs' succession-included in tax law and modelled on the regulations formulated in the sphere of private law-adopts civil law solutions too unquestioningly in some areas, while tax relations sometimes require greater separation from the civil law model and introduction of own and original solutions.

The tax law does not include relevant adjustment mechanisms which – in the event of amendments to the civil law – automatically give the possibility of further application of effective tax law provisions, regulating the heirs' succession to tax liability. At present, whenever private law is amended, it necessitates – in many cases – amendments to the tax law, in order to harmonize and adjust it in the area of regulation of the heirs' succession to tax liability.

The analysis of the scope of the heirs' succession to tax liability indicates that the scope of rights and obligations passed onto them has been specified by the legislator on the basis of the criteria which are unclear and raise serious doubts in the judicature (e.g. property/non-property rights and obligations).

The legal regulation of the heirs' succession to tax liability is far from being perfect – over two decades of its applicability have not led to giving it a satisfactory form, in spite of several amendments. It needs to be changed.

The procedure being applicable to the cases in the scope of the taxpayer's heirs' succession to tax liability is too elaborate and complicated – it should be simplified by eliminating, for instance, the necessity of conducting separate proceedings, and the fact that there are several decisions issued in some cases concerning just one heir. In the event when there is no dispute in this scope between a tax authority and an heir, it seems recommendable to

establish mechanisms reducing the necessity of the heir's contact with the tax authority to the minimum.

The observation of the direction in which subsequent amendments of the Tax Code concerning the legal position of a taxpayer's heirs leads to the conclusion that the lawmakers are becoming increasingly aware of the inadequacies of the adopted solutions in relations to the existing needs. They are trying to respond to them, by testing new solutions and using them to replace the ones which have clearly failed. However, the pace of those changes is rather slow, and they lack a general character.