

<https://doi.org/10.18778/0208-6069.74.13>

## CZEŚĆ V. ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA

*Stefan Babiarz*

### ZAKRES ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ SPADKOBIERCÓW I ZAPISOBIERCÓW ZWYKŁYCH – ZARYS PROBLEMATYKI

Zagadnienie następstwa prawnego spadkobierców i zapisobierców zwykłych jest zagadnieniem złożonym, obejmującym swoim zakresem co najmniej kilka szczegółowych problemów. W pierwszej kolejności namysłu wymaga odpowiedź na pytanie, jaki rodzaj następstwa prawnego zawierają unormowania zawarte w art. 97–106 ustawy – Ordynacja podatkowa, a mianowicie czy chodzi tutaj o następstwo prawne pod tytułem ogólnym, czy też może o następstwo prawne pod tytułem szczególnym? Po drugie, doniosłe jest właściwe zrozumienie zwrotu „majątkowe prawa i obowiązki”, którego użył ustawodawca w art. 97 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa i w konsekwencji zastanowienie się, jak daleko sięga przejmowanie przez spadkobierców owych obowiązków majątkowych i niemajątkowych spadkodawców. Po trzecie, należy się zastanowić, czy przepisy Ordynacji podatkowej *de lege lata* pozwalają na wyróżnienie określonych trybów postępowania, a więc w rezultacie wyłonienie poszczególnych rodzajów decyzji podatkowych, w których dochodziłoby do orzekania o następstwie prawnym spadkobierców i jego zakresie. I w końcu pojawia się czwarta, niezwykle istotna kwestia natury praktycznej, to jest czy Ordynacja podatkowa reguluje odpowiedzialność podatkową zapisobierców windykacyjnych.

1. Na wstępie rozważań należy zauważyć, że wejście w życie Konstytucji RP, a ściślej art. 21 i art. 64 wprowadzających ochronę prawa własności i prawa dziedziczenia, wymogło na ustawodawcy wprowadzenie do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r.<sup>1</sup> – Ordynacja podatkowa przepisów regulujących sytuację spadkobierców podatnika, a także płatnika i inkasenta oraz przepisów o następstwie prawnym. Ta kategoria podmiotów nie była znana prawu podatkowemu przed dniem wejścia w życie ustawy – Ordynacja podatkowa. W wyroku z dnia 29 maja 2007 r., P 20/06<sup>2</sup>, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „prawa i obowiązki majątkowe podatnika

---

<sup>1</sup> Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm. – zwana dalej ord. pod.

<sup>2</sup> OTK-A 2007, nr 6, poz. 52.

tworzą z punktu widzenia gospodarczego jedną całość z prawami i obowiązkami cywilnoprawnymi. Z tego względu, zgodnie z przepisami ustawy – Ordynacja podatkowa, majątkowe prawa i obowiązki podatnika przewidziane w przepisach prawa podatkowego przechodzą na spadkobiercę i w tym kontekście nie ma podstaw do wyłączenia ich z zakresu ochrony konstytucyjnego prawa do dziedziczenia”. Z wykładni tych przepisów Trybunał Konstytucyjny wyprowadził szereg norm, które jego zdaniem mają i powinny mieć zastosowanie przy wykładni przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa i innych ustaw podatkowych, dotyczących praw i obowiązków spadkobierców. Wśród nich, jak się wydaje, dwie normy są szczególnie ważne. Po pierwsze, zakaz ukrytego wyłączenia spadkobierców i wprowadzania tu rozwiązań arbitralnych bądź przypadkowych i po drugie – nakaz konsekwentnego stosowania w regulacji albo następstwa prawnego pod tytułem ogólnym, albo następstwa prawnego pod tytułem szczególnym (wyrok TK z dnia 25 lutego 1999 r., K 23/98<sup>3</sup>). Konsekwencją tych poglądów jest to, że przepisy art. 97 § 1–4 i art. 98 § 1–2 ustawy – Ordynacja podatkowa interpretować należy w zgodzie z Konstytucją. Dlatego, dokonując ich wykładni, przyjąć należy, że konsekwencją niewprowadzenia w art. 97 § 1–4 ord. pod. ograniczenia wskazującego na to, iż spadkobiercy podatnika, płatnika i inkasenta przejmują tylko obowiązki majątkowe swego poprzednika prawnego wskazane wprost w art. 98 § 2 pkt 1–7 ord. pod. – jest pogląd, iż ten ostatni przepis tylko wylicza istotne obowiązki, przejmowane przez spadkobierców, nie tworząc przy tym ich listy zamkniętej, a więc jest *sui generis* przepisem interpretacyjnym w stosunku do art. 97 § 1–4 ord. pod. Przepis art. 97 § 1–4 ord. pod. wprowadza następstwo prawne spadkobierców podatnika i płatnika pod tytułem ogólnym, a skoro tak, to jego zakresu przedmiotowego, obejmującego tylko niektóre obowiązki nie można – w związku z wyliczeniem zawartym w art. 98 § 2 pkt 1–7 ord. pod. – ograniczać. Za tym poglądem przemawia wykładnia językowa określenia „majątkowe prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego”, odmiennego niż w art. 922 § 1 k.c., który używa określenia „prawa i obowiązki majątkowe”<sup>4</sup>. Z określenia „majątkowe prawa i obowiązki”, o którym mowa w art. 97 § 1 ord. pod., wyprowadzić należy wniosek, że spadkobiercy podatnika i płatnika przejmują wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego obowiązki, którego konsekwencją jest to, iż ich rozróżnianie na „majątkowe” i „niemajątkowe” na gruncie prawa podatkowego nie ma znaczenia. Tym samym

<sup>3</sup> OTK-A 1999, nr 2, poz. 25.

<sup>4</sup> Por. A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001, s. 20 i n. Na temat teorii wykładni prawa podatkowego i miejsca wykładni językowej w interpretowaniu tej dziedziny prawa zob. szerzej m.in.: R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008; M. Zirk-Sadowski, *Problemy wykładni językowej w prawie administracyjnym*, [w:] L. Leszczyński, B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia w prawie administracyjnym. System prawa administracyjnego*, t. 4, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2012, s. 179–208.

nie można przyjąć koncepcji, że przepisy art. 97 § 1–4 i art. 98 § 2 ord. pod., niejako autonomicznie wprowadzają do prawa podatkowego nie instytucję następstwa prawnego spadkobierców podatnika i płatnika pod tytułem ogólnym, lecz instytucję następstwa prawnego pod tytułem szczególnym, która obejmuje tylko niektóre prawa (do nadpłaty, do zwrotu podatku, ulg podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych) i niektóre obowiązki określone w art. 98 § 2 pkt 1–7 ord. pod. Należałoby wówczas wykluczyć prawo spadkobierców podatnika do przejęcia ulg podatkowych przysługujących podatnikowi w innych podatkach (np. rolnym, od spadków i darowizn itp.), a także prawo do korekty deklaracji podatkowej, gdyż nie są one wskazane w przepisach art. 98 i nast. ustawy – Ordynacja podatkowa. Niewątpliwym skutkiem takiego rozumienia zakresu następstwa prawnego byłoby to, że spadkobiercy podatnika nie mogliby kontynuować wydatkowania przychodu na cele mieszkaniowe w przypadku przejęcia prawa do ulgi mieszkaniowej (meldunkowej). Jednakże konsekwencją takiego stanowiska jest to, że spadkobiercy podatnika i płatnika przejmują wszystkie obowiązki, jakie ciążyły na ich poprzedniku prawnym, a więc m. in. obowiązek podatkowy i obowiązek złożenia deklaracji podatkowych.

Dalszą konsekwencją takiego poglądu byłoby to, że zakresem następstwa prawnego obejmującego prawa majątkowe trudno byłoby objąć ekspektatywy nabycia tych praw. Zauważyć tu należy, że z art. 133 § 1 ord. pod. wynika, że „stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110–117 b, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy”. Treść tego przepisu wskazuje, że następcą prawnym w rozumieniu tej ustawy jest także spadkobierca inkasenta, który przejmuje w istocie tylko obowiązki podatkowe (zob. art. 98 § 2 pkt 1, 2, 3, 5, 6 i 7 ord. pod.), a więc wówczas określenie „następca prawny”, o jakim mowa w art. 133 § 1 ord. pod., obejmowałoby też następcę prawnego pod tytułem szczególnym.

W piśmiennictwie przyjmuje się, że następstwo prawne pod tytułem szczególnym oznacza nabycie jednego lub więcej indywidualnie oznaczonych, konkretnych praw (obowiązków), co powoduje, iż skuteczność nabycia praw lub obciążenia obowiązkami należy rozważać odrębnie w odniesieniu do każdego z nich<sup>5</sup>. Przepis ten nie wspomina wprost o zapisobiercach zwykłych jako o następcach prawnych, ale skoro zapisobiercy ci ponoszą tylko odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spadkodawcy (art. 106 § 1 ord. pod.) i zostali objęci rozdziałem 14 działu III ustawy – Ordynacja podatkowa pt. „Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych”, to oznacza, że ponoszą

---

<sup>5</sup> Zob. Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2005, s. 106; odmienny pogląd prezentowany jest przez A. Woltera w: A. Wolter, *Prawo cywilne – Zarys części ogólnej*, Warszawa 1967, s. 118; A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2000, s. 146.

oni odpowiedzialność za obowiązki spadkodawcy (podatnika, płatnika, inkasenta) określone w art. 98 § 2 ord. pod. i dlatego są też objęci zakresem podmiotowym następców prawnych. W konsekwencji są też stroną w postępowaniu podatkowym i tym samym objęci są zakresem podmiotowym art. 133 § 1 ord. pod. Pojęciem zapisobiercy nie można obejmować natomiast dalszego zapisobiercy.

Podmiotowy zakres następstwa prawnego w prawie podatkowym nie obejmuje też zapisobierców windykacyjnych, gdyż tej kategorii podmiotów nie objęto ustawą – Ordynacja podatkowa od czasu wprowadzenia tej instytucji prawnej<sup>6</sup>. To oznacza, że rozdysponowanie przez spadkodawcę majątkiem spadkowym w drodze zapisów windykacyjnych może spowodować, że w przypadku odrzucenia spadku przez spadkobierców i ich następców prawnych nie będzie podmiotów odpowiedzialnych za długi podatkowe.

Przepisy art. 97–106 i art. 133 § 1 i 2 ustawy – Ordynacja podatkowa do następców prawnych zaliczają także spadkobierców inkasenta oraz zapisobierców zwykłych. Jednakże zakres tego następstwa prawnego został ograniczony tylko do przejścia obowiązków. To oznacza, że w przypadku spadkobierców inkasenta nie przysługiwałyby im jakiegokolwiek prawa, w tym także zwrot nadpłaty określonej w ostatecznej decyzji organu podatkowego. Taki zakres następstwa prawnego wskazuje, że jest on określony w sposób sprzeczny z konstytucyjną ochroną prawa własności i prawa dziedziczenia, gdyż oznacza w istocie wyłączenie tych spadkobierców z prawa słusznie nabytego. Z kolei usytuowanie zapisobierców zwykłych jako następców prawnych (art. 106 § 1–3 i art. 133 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa) jest sprzeczne z istotą następstwa prawnego. Ordynacja podatkowa bowiem w takim przypadku do następców prawnych powinna też zaliczyć osoby trzecie, gdyż te także nie przejmują żadnych praw poprzednika. Dlatego zapisobiercy zwykli, a także zapisobiercy windykacyjni, których statusu podatkowego nie uregulowano w ustawie – Ordynacja podatkowa, powinni zostać zaliczeni do osób trzecich.

Ostatnią kategorię podmiotów o niejasnym statusie podatkowym stanowią nabywcy spadku. Z uregulowania zawartego w art. 98 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa wynika, że przepis ten w zakresie odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe odsyła do przepisów Kodeksu cywilnego. Literalnie biorąc, nabywca spadku spadkobiercą nie jest. Jeżeli nawet by go za takiego uznać, to nabywca spadku – który na gruncie prawa cywilnego (art. 1053 k.c.) jest następcą prawnym pod tytułem ogólnym – na gruncie prawa podatkowego nie przejmowałby żadnych praw. Zatem mamy tu do czynienia z absurdalną sytuacją, w której prawa podatkowe pozostają przy spadkobiercy, a za długi podatkowe odpowiadają solidarnie spadkobiercy i nabywca spadku. Oznacza to konieczność uregulowania statusu podatkowego tej kategorii podmiotów.

---

<sup>6</sup> Zob. art. 9811–9816 k.c. – wprowadzone w życie ustawą z dnia 18 marca 2011r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. nr 85, poz. 458) od dnia 23 października 2011 r.

Z zagadnieniem charakteru następstwa prawnego w prawie podatkowym nierozzerwalnie wiąże się kwestia sposobu wstępowania spadkobierców w to następstwo, a zatem i odpowiedzialność za długi podatkowe spadkodawcy. Ustawodawca w art. 97 § 1 ord. pod. użył określenia „przejmują”, odmiennego niż w art. 93 § 1, art. 93a § 1 ord. pod., odnoszących się do następstwa prawnego w przypadku tzw. przekształceń prawnych. Tam ustawodawca użył określenia „wstępują”. Nie sposób przyjąć – bez narażenia się na zarzut nierównego traktowania przedsiębiorców – by w odniesieniu do następstwa prawnego po spadkodawcy prowadzącym działalność gospodarczą i spadkobierców ją kontynuujących określenia te należało rozumieć inaczej. To by oznaczało, że przejęcie majątkowych praw i obowiązków może nastąpić w przypadku wszystkich spadkobierców – tak w drodze decyzji, jak i w drodze złożenia deklaracji podatkowej, wniosku, oświadczenia czy też żądania. Określenie językowe „przejmują” jest na tyle znaczeniowo pojemne, że upoważnia do takiego wniosku<sup>7</sup>.

2. W instytucji prawnej następstwa prawnego spadkobierców i zapisobierców zwykłych również istotną kwestią jest pojęcie „majątkowe prawa i obowiązki”. Nie budzi wątpliwości, że jest to pojęcie z zakresu prawa cywilnego, które nie ma swojej definicji w języku prawnym. Jednakże w piśmiennictwie od szeregu lat utrwalona jest definicja praw majątkowych, wedle której „przez prawa majątkowe rozumie się prawa bezpośrednio uwarunkowane interesem ekonomicznym uprawnionego”<sup>8</sup>.

Zgodnie z tą definicją uprawnienia tylko pośrednio związane z tym interesem byłyby uprawnieniami niemajątkowymi. Jednak mimo że powyższe określenie „majątkowe prawa i obowiązki” jest określeniem nieostrym – ustawodawca podatkowy zdecydował się na jego wykorzystanie w instytucji następstwa prawnego spadkobierców. Dla uniknięcia wątpliwości związanych z tą definicją prawniczą dobrym rozwiązaniem byłoby zamieszczenie jej w słowniku ustawy – Ordynacja podatkowa. Kryterium „bezpośredniego uwarunkowania interesem ekonomicznym” ma natomiast znaczenie przy rozgraniczaniu pojęć „prawo majątkowe” i „prawo niemajątkowe”, gdyż zgodnie z art. 97 § 2 ord. pod. tylko spadkobiercy podatnika kontynuujący działalność gospodarczą spadkodawcy przejmują je.

<sup>7</sup> *Słownik języka polskiego* (red. M. Szymczak, t. II, Warszawa 1979, s. 975), słowo „przejąć” definiuje jako: wziąć, przyjąć, odebrać coś od kogoś, wziąć na swój rachunek, użytek, do dalszego wykorzystania na swoją odpowiedzialność; co można rozumieć jako przejęcie w drodze czy to działań własnych, czy cudzych – tu: organu.

<sup>8</sup> S. Babiarsz, *Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców zwykłych w prawie podatkowym*, Warszawa 2013, s. 97–103 oraz podane tam literatura i orzecznictwo. Na temat interpretowania zwrotów niedookreślonych zob.: B. Wojciechowski, *Dyskrecjonalność sędziowska. Studium teoretycznoprawne*, Toruń 2004, s. 69–85; A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013, s. 32 i n.

W piśmiennictwie dość powszechnie zalicza się do praw (uprawnień) niemajątkowych prawo do odwołania, a także prawo do złożenia deklaracji podatkowej (np. w podatku od spadków i darowizn – zgłoszenia), czy do korekty tej deklaracji<sup>9</sup>. Dla uniknięcia kontrowersji związanej z pozbawieniem prawa do odwołania od decyzji podatkowych (to samo można powiedzieć o zażaleniu czy skardze do sądu administracyjnego, zastrzeżeniach i wnioskach do protokołu z kontroli podatkowej) w odniesieniu do spadkobierców podatnika nieprowadzącego działalności gospodarczej – ustawodawca zdecydował się na rozwiązanie błędne, polegające na przyznaniu tym spadkobiercom ich własnego prawa do odwołania (zażalenia, skargi do sądu administracyjnego) i zapewnieniu im nowego terminu do ich wniesienia. Termin ten zgodnie z art. 103 § 2 ord. pod. biegnie ponownie od dnia doręczenia tym spadkobiercom przez organ podatkowy zawiadomienia o złożonych przez spadkodawcę takich środkach prawnych lub o wydanych decyzjach (postanowieniach), w stosunku do których terminy do ich wniesienia przed śmiercią spadkodawcy jeszcze nie upłynęły. Jest to przykład rozwiązania wadliwego, albowiem po pierwsze, prowadzącego do kolejnych nowelizacji ustawy i przyznawania spadkobiercom podatnika, płatnika kolejnych uprawnień, tak jak to stało się z uprawnieniem spadkobierców podatnika do korekty deklaracji (albo do złożenia deklaracji podatkowej), przyznanej spadkobiercom podatnika dla określenia w niej kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym (wyrok TK z dnia 29 maja 2007 r., P 20/06)<sup>10</sup>. Po drugie, wprowadza ono niejasność co do losów środków prawnych wniesionych przez spadkodawcę – czy podlegają one rozpoznaniu, czy nie, a jeżeli podlegają, to fakt ten stawia w korzystniejszej sytuacji spadkobierców kontynuujących działalność gospodarczą spadkodawcy. Po trzecie, prowadzi to też do nieporozumień, jak np. do nazwania obowiązku złożenia deklaracji ciążącego na podatniku (spadkodawcy) – „prawem przysługującym spadkobiercom”, co uczynił Trybunał Konstytucyjny w prezentowanym wcześniej wyroku.

Rozwiązaniem tego problemu jest przyjęcie spójnej z powyższą definicją prawa majątkowego koncepcji, stosownie do której o majątkowym lub niemajątkowym charakterze prawa (obowiązku) decyduje jego treść. Stąd też, praktycznie biorąc, wszystkie środki prawne, deklaracje i ich korekty powinny być uznane za mające charakter majątkowy. Tę przesłankę można by zresztą wpisać do wspomnianej definicji prawa majątkowego.

Z zagadnieniem rozumienia pojęcia „prawa i obowiązki majątkowe” wiążą się też kwestie rozgraniczenia pojęć „prawo” i „uprawnienie”, w zakresie których w przepisach panuje chaos. Związana z nim jest też ocena praw i obowiązków o charakterze złożonym, a więc składających się z szeregu uprawnień, jak i obowiązków<sup>11</sup>. Trudność w tym zakresie polega też na tym, że koncepcja przejmowania przez spadkobierców

<sup>9</sup> S. Babiarz, *Następstwo prawne...*, s. 114–130.

<sup>10</sup> OTK-A 2007, nr 6, poz. 52.

<sup>11</sup> K. Opalek, *Prawo podmiotowe*, Warszawa 1957, s. 442; M. Pyziak-Szafnicka, *Prawo podmiotowe*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 1, Warszawa 2007, s. 671–829.



podatnika, płatnika i inkasenta obowiązków w formie pozadecyzyjnej może być kontrowersyjna, zwłaszcza gdy chodzi o pojęcie „wszelkie obowiązki”. Rozwiązaniem tego problemu jest ochrona spadkobierców, jaką może im zapewnić stosowanie zasad naczelnego postępowania podatkowego, a w szczególności – wynikającej z art. 121 § 1 ord. pod. – zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych i udzielania im niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego, które mają zastosowanie nie tylko w postępowaniu podatkowym w ścisłym tego słowa znaczeniu, ale i w postępowaniu *sensu largo*, a także – wynikający z art. 122 ord. pod. – obowiązek tych organów dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Tak rozstrzygano w sprawach podatkowych w wyrokach: WSA w Krakowie z dnia 21 listopada 2012 r., I SA/Kr 825/12<sup>12</sup> i WSA w Warszawie z dnia 15 września 2010 r., VIII SA/Wa 178/10<sup>13</sup>, w których sądy wprost odniosły się do obowiązku ochrony podatników nieporadnych. Miałyby więc one zastosowanie także (zob. art. 133 § 1 ord. pod.) we wszelkich działaniach, jakie organy podatkowe podejmowałyby wobec wszystkich następców prawnych przed wszczęciem postępowania podatkowego. Spadkobiercy niekontynuujący działalności gospodarczej podatnika – z natury rzeczy słabsi finansowo i niedysponujący wyspecjalizowanymi prawnikami – tą ochroną powinni być szczególnie objęci.

Przykładem prawa złożonego są „prawa i obowiązki związane z odpisami amortyzacyjnymi”. W piśmiennictwie używa się też określenia „prawo do odpisów amortyzacyjnych” jako nazwy zbiorczej dla tych praw i obowiązków, w której pominięto obowiązki, jako że w odpisach prawa mają pozycję dominującą nad obowiązkami. W związku z tym w przypadku praw i obowiązków złożonych dla ustalenia ich charakteru majątkowego lub niemajątkowego należy badać, które z nich w nim dominują i z tej perspektywy oceniać, czy podlegają one przejęciu przez spadkobierców podatnika nieprowadzących działalności gospodarczej. Tak postąpił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 29 maja 2007 r., P 20/06<sup>14</sup>, w którym co prawda nie wskazał, że istota tych praw złożonych tkwi w dominującym charakterze praw lub obowiązków, ale przyjął, iż obowiązki instrumentalne są podrzędne wobec uprawnień majątkowych. Wprost przyjął, że: „W ocenie Trybunału nie ma podstaw do rozróżniania dwóch odrębnych praw (prawa do uzyskania przez spadkobierców zwrotu podatku i prawa do złożenia stosownej deklaracji). W rozważanej sytuacji mamy do czynienia z jednym prawem podmiotowym, ponieważ uprawnienie do złożenia stosownej deklaracji stanowi proceduralny wyraz prawa podmiotowego do uzyskania zwrotu podatku”. Wprawdzie Trybunał przyjął tu błędnie, że spadkobiercom przysługuje prawo do złożenia stosownej deklaracji, gdyż w zgodzie z art. 14 ust. 9b i ust. 9e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>15</sup>

<sup>12</sup> Lex nr 1239654.

<sup>13</sup> Lex nr 760211.

<sup>14</sup> OTK-A 2007, nr 6, poz. 52

<sup>15</sup> Dz. U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm.

i art. 97 § 1 ord. pod. jest to przejmowany przez spadkobierców obowiązek, a art. 81 § 1 ord. pod. nie ma tu jako przepis ogólny zastosowania, to jednak godna akceptacji jest metoda oceny tego prawa złożonego – składającego się przecież z prawa majątkowego (zwrot podatku) i obowiązku majątkowego (korekty deklaracji o treści majątkowej). W podobnym znaczeniu używa się też określenia „prawo do stwierdzenia nadpłaty”. Wprawdzie podatnik może żądać zwrotu nadpłaty, jednakże gdy uwzględnić, że w skład tego „żądania” wchodzi też obowiązek załączenia skorygowanej deklaracji, to powstaje konglomerat uprawnienia i obowiązku, który należało określić jedną nazwą zbiorczą. Wyraźnie bowiem dominuje w nim prawo majątkowe. Tak zresztą postąpił Trybunał Konstytucyjny w powyższym wyroku. Prezentowaną koncepcję rozumienia pojęcia „prawo majątkowe” – jako obejmującego także deklaracje podatkowe – wspiera również pogląd Pani prof. T. Dębowskiej-Romanowskiej, która wskazała, że „uprawnienia i obowiązki instrumentalne spełniają jedynie rolę służebną wobec uprawnień i obowiązków podstawowych, albowiem ułatwiają one jedynie odwzorowanie podatkowego stanu faktycznego”<sup>16</sup>.

Pojęcie „majątkowe prawa i obowiązki” obejmuje także ekspektatywy, a więc pewne sytuacje prawne, w których przynajmniej jedna z przesłanek koniecznych do nabycia prawa podmiotowego została już spełniona, a przynajmniej jedna (inna) spełniona jeszcze nie została”.

Przykładowo, dla przejścia przez spadkobierców podatnika prawa do ulgi mieszkaniowej (meldunkowej)<sup>17</sup> w podatku dochodowym od osób fizycznych, za taką przesłankę spełnioną należałoby uznać dokonanie przez podatnika sprzedaży nieruchomości lub lokalu mieszkalnego przed upływem 5 lat od dnia jego nabycia. Przesłankami zaś do spełnienia byłyby: złożenie oświadczenia o przeznaczeniu przychodu na cele mieszkaniowe i wydatkowanie przychodu na te cele. Złożenie zaś oświadczenia przez spadkodawcę (podatnika) tworzyłoby przy tym ekspektatywę maksymalnie ukształtowaną, przez co byłaby ona przejmowana także przez spadkobierców podatnika (zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 1992 r., K 14/91; z dnia 23 listopada 1998 r., SK 7/98; z dnia 22 czerwca 1999 r., K 5/99; z dnia 30 marca 2005 r., K 19/02; z dnia 25 lipca 2006 r., K 24/05; z dnia 18 września 2006 r., SK 15/05; z dnia 8 grudnia 2001 r., P 31/10).

Innym przykładem ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej w prawie podatkowym jest art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw<sup>18</sup>. Przepis ten wprowadza kontynuację zwolnienia podatkowego dochodu

<sup>16</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie obliczenia podatku a odwzorowanie podatkowego stanu faktycznego w świetle ustawy o zobowiązaniach podatkowych*, [w:] *Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Eugeniusza Teglera*, Szczecin–Poznań 1997; T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancja praw obywatelskich*, PiP 1998, nr 7, s. 21–39.

<sup>17</sup> Zob. art. 21 ust. 1 pkt 131, ust. 25 pkt 1–3, ust. 26–30 u.p.d.o.f. oraz art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 1 stycznia 2009 r.

<sup>18</sup> Dz. U. nr 202, poz. 1956 ze zm.



osiągniętego ze zbycia papierów wartościowych, uzyskanego z ich zbycia dokonanego po dniu 31 grudnia 2003 r., pod warunkiem, że ich nabycie nastąpiło przed dniem 1 stycznia 2004 r. Nabycie przy tym musiało być nabyciem w trybie art. 52 pkt 1 lit. b) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>19</sup>.

W zdaniu odrębnym od wyroku TK z dnia 24 października 2000 r., SK 7/00<sup>20</sup>, sędzia Trybunału Konstytucyjnego B. Lewaszkiwicz-Petrykowska trafnie dokonała rozróżnienia między ekspektatywą maksymalnie ukształtowaną (roszczenie o nabycie własności nieruchomości przysługujące rolniczej spółdzielni produkcyjnej, ukształtowane decyzją o ustaleniu spółdzielni nabywcą gruntu, której nie daje tylko samo złożenie wniosku o ustalenie jej nabywcą gruntu) a nadzieją (szansą) na nabycie prawa własności, a także wskazała, że „ekspektatywa nie może dotyczyć nabycia własności w ogólności, lecz tylko nabycia własności konkretnego przedmiotu, prawa do konkretnej rzeczy”.

**3.** Przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa nie wprowadzają odrębnego trybu postępowania podatkowego w sprawach dotyczących następstwa prawnego spadkobierców i zapisobierców. Już tylko ta okoliczność uzasadnia pogląd, że postępowanie w tych sprawach będzie postępowaniem podatkowym uregulowanym w dziale IV ustawy – Ordynacja podatkowa. W sprawach dotyczących następstwa prawnego spadkobierców i zapisobierców zwykłych należy wyróżnić cztery tryby orzekania. Pierwszy dotyczy orzekania odpowiedzialności podatkowej spadkobierców i zapisobierców zwykłych (art. 100 § 1–2 ord. pod.), drugi – postępowania w sprawach, do których spadkobiercy i zapisobiercy wstąpili do toczącego się postępowania (art. 102 § 2 ord. pod.), trzeci – ma zastosowanie w sprawach, w których spadkobiercy i zapisobiercy przejęli obowiązek podatkowy spadkodawcy (art. 21 § 1 pkt 2, art. 97 § 1, art. 100 § 1 ord. pod.) i czwarty – obejmuje postępowanie w sprawach ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 104 § 1–3 ord. pod.).

W świetle art. 165 § 1 i 3 ord. pod. postępowanie podatkowe wszczyna się – w przypadku gdy wszczynane jest z urzędu – w dniu doręczenia stronie postanowienia o jego wszczęciu. W przypadku zaś postępowań wszczynanych na żądanie strony – datą jego wszczęcia jest dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu. Postępowania te kończy albo wydanie decyzji, albo postanowienia.

W sprawach ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego spadkodawcy w podatku dochodowym od osób fizycznych (o ile zmarł on w trakcie roku podatkowego) ustawodawca w art. 104 § 1 i 2 ord. pod. przewidział czynności podejmowane przez organy podatkowe, a także spadkobierców podatnika jeszcze przed wszczęciem postępowania w sprawie ustalenia tego zobowiązania. Skoro ustawodawca w art. 165, art. 165a ord. pod. nie wskazał, że w tego rodzaju sprawach nie

<sup>19</sup> Dz. U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 ze zm.

<sup>20</sup> OTK-A 2000, nr 7, poz. 256.

będzie wydawane postanowienie o wszczęciu postępowania, to jest oczywiste, iż powinno ono być wydane. W takim razie – w związku z istniejącymi w piśmiennictwie dwoma poglądami na pojęcie „postępowanie podatkowe” – należy zająć stanowisko, do którego z nich te czynności zaliczyć<sup>21</sup>. W piśmiennictwie dość powszechnie przyjmuje się, że określenie „postępowanie podatkowe” w sensie szerokim obejmuje postępowanie podatkowe oraz kontrolę podatkową i czynności sprawdzające. Uwzględniając charakter kontroli podatkowej i czynności sprawdzających – jako pewnego rodzaju „władczych czynności” – nie sposób objąć nimi tych czynności, które poprzedzają wszczęcie postępowania w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego spadkodawcy w podatku dochodowym od osób fizycznych. Mają one inny charakter, a mianowicie informacyjno-wyjaśniający, ich istota tkwi w ustaleniu pewnych danych wyjściowych do wszczęcia postępowania. Dlatego należy je nazwać czynnościami przygotowawczymi. Zawsze bowiem organ wszczyna postępowanie podatkowe dopiero wtedy, gdy ma do tego określone podstawy faktyczne, dane wynikające czy to z kontroli podatkowej, czy czynności sprawdzających, czy choćby z informacji podatkowych. Ogólny charakter przepisu art. 104 § 1 ord. pod. wskazuje na możliwość stosowania art. 104 § 1 i 2 ord. pod. także w przypadku, gdy chodzi o zryczałtowane formy opodatkowania podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

Przepisy art. 102 § 2 i art. 104 § 3 ord. pod. powinny precyzyjnie wskazywać treść rozstrzygnięć i adresatów decyzji wydawanych w sprawach następstwa prawnego. Nie może bowiem być tak, że decyzja tylko określa (ustala) prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego, a nie orzeka o odpowiedzialności za to zobowiązanie. Rozstrzygnięcie kierowane jest przeciw do spadkobierców (zapisobierców zwykłych), a nie do spadkodawcy. To oznacza konieczność dokonania zmian w tych przepisach.

4. Ustawą z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>22</sup> od dnia 23 października 2011 r. do Kodeksu cywilnego wprowadzono nową instytucję prawną – zapis windykacyjny (art. 9811–9816 k.c.). Polega on na tym, że spadkodawca w testamencie notarialnym może postanowić, iż oznaczona osoba nabywa przedmiot zapisu z chwilą otwarcia spadku. Przedmiotem tego zapisu mogą być:

- a) rzecz oznaczona co do tożsamości,
- b) zbywalne prawo majątkowe,
- c) przedsiębiorstwo lub gospodarstwo rolne,
- d) ustanowienie na rzecz zapisobiercy użytkowania lub służebności.

<sup>21</sup> M. Masternak, *Rodzaje postępowania w sprawach podatkowych*, [w:] *Księga Pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 1003; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zwyczajnemu dr hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie*, Łódź 2001, s. 43–61.

<sup>22</sup> Dz. U. nr 85, poz. 458.

Stwierdzenie nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego następuje albo w postanowieniu o stwierdzeniu nabycia spadku, albo w zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia (art. 10291 k.c.). Ani w powyższej ustawie, ani też w żadnej innej ustawodawca nie znowelizował w związku z tym przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa. Nie sposób przyjąć – z uwagi choćby na treść art. 217 Konstytucji RP, czy nawet art. 7 w związku z art. 4 ord. pod. – że zapis windykacyjny to zapis zwykły, przez co można i należy stosować do niego odpowiednio zasady odpowiedzialności określone w art. 106 ord. pod. Niewątpliwie można byłoby stosować tu uregulowania zawarte w art. 98 § 1 ord. pod. odsyłające do przepisów Kodeksu cywilnego o odpowiedzialności za długi spadku, jak np. art. 10341–art. 10343 k.c., jednakże dopiero wówczas, gdy przesądzi się sam fakt podmiotowej odpowiedzialności zapisobiercy windykacyjnego na gruncie prawa podatkowego. Skoro takiej odpowiedzialności nie ma, to nie sposób konstruować ją na gruncie prawa podatkowego w drodze wykładni systemowej.

5. Reasumując, należy podkreślić, że w zakresie regulacji zagadnień podatkowych związanych z następstwem prawnym spadkobierców i zapisobierców zwykłych ustawodawstwo dalekie jest od doskonałości. Jest to kolejny przykład na to, że ustawa – Ordynacja podatkowa wymaga zmian, a konkretnie chodzi o postulowaną od szeregu lat koncepcję napisania tej ustawy na nowo. W zakresie przepisów o następstwie prawnym spadkobierców i zapisobierców zwykłych jest to jak najbardziej uzasadnione i zgodne z interesem publicznym.

*Stefan Babiarz*

#### **RANGE OF TAX RESPONSIBILITY OF HEIRS AND ORDINARY LEGATEES – AN OUTLINE OF THE ISSUES**

This study provides an introduction to the legal succession model of heirs and legatees in tax law. The author presents this model referring to the normative context and the interpretation of law, including judicature in this matter. He indicates the conditions that must be met in order for the situation in question to comply with standards of the constitutional protection of property rights and inheritance law.

**Keywords:** tax law, legal succession, property rights, inheritance law