

Adam Mariański*
Aleksandra Barwaniec**

GŁOSA DO UCHWAŁY NSA Z DNIA 23 MAJA 2016 R. (II FPS 6/15)

„Do decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy przewidzianej w art. 100 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r., poz. 613)¹, nie stosuje się art. 68 §1 powołanej ustawy”.

1. WPROWADZENIE

Głosowana uchwała dotyczy charakteru prawnego decyzji uregulowanej w art. 100 O.p., tj. decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców. Uchwałę podjęto na skutek złożenia przez Prezesa Naczelnego Sądu

* Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor nadzwyczajny w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, adwokat, doradca podatkowy, partner zarządzający w Mariański Group Kancelarii Prawno-Podatkowej, współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, członek zarządu polskiego oddziału Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (International Fiscal Association), członek Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (European Association of Tax Law Professors) oraz Rady Programowej „Przeglądu Podatkowego”.

** Doktorantka w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, prawnik w Mariański Group Kancelarii Prawno-Podatkowej, współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych oraz Fundacji CDiSP. Autorka kilkunastu oraz współautorka kilkudziesięciu publikacji z zakresu prawa podatkowego.

¹ Dalej jako: O.p. lub Ordynacja.

Administracyjnego wniosku o wyjaśnienie, czy do decyzji normowanej wskazanym wyżej przepisem znajduje zastosowanie art. 68 §1 O.p. odnoszący się do przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej.

W pierwszej kolejności konieczna jest analiza regulacji zawartej w art. 100 §1 O.p. zarówno w brzmieniu aktualnym (obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r.), jak również w stanie prawnym do końca 2015 r., w ramach którego zwrócono się do NSA o podjęcie uchwały wyjaśniającej. Następnie zarysowane zostaną rozbieżne stanowiska dotyczące charakteru prawnego decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców, które doprowadziły do wydania głosowanej uchwały. Wreszcie uwaga skupiona będzie na analizie uzasadnienia uchwały, biorąc pod uwagę zarówno aspekt teoretyczny leżącego u jej podstaw problemu, jak i poszczególne argumenty świadczące zdaniem NSA o deklaratoryjnym charakterze decyzji z art. 100 Ordynacji. Zdaniem Autorów stanowisko to zasługuje na aprobatę, choć nie oznacza całkowitej nieracjonalności poglądu przeciwnego, który znalazł wyraz w zgłoszonym do uchwały zdaniu odrębnym. Całość więczną wnioski dotyczące praktycznego znaczenia zajętego w uchwale stanowiska dla spadkobierców.

2. REGULACJA Z ART. 100 O.P. W POPRZEDNIM I AKTUALNYM STANIE PRAWNYM

Art. 97 Ordynacji statuuje zasadę sukcesji podatkowej spadkobierców². W myśl tego unormowania spadkobiercy podatnika przejmują zasadniczo przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy. Jeżeli zaś spadkodawcy przysługiwały (w oparciu o przepisy prawa podatkowego) prawa o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, wówczas uprawnienia te przechodzą na spadkobierców pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek. Zasady te stosuje się także do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

² Szerzej: A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001; S. Babiarsz, *Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców zwykłych w prawie podatkowym*, Warszawa 2013; A. Mariański (red.), *Sukcesja biznesu*, Gdańsk 2016.

Proceduralnym dopełnieniem powyższej regulacji, dotyczącej następstwa prawnego na gruncie prawa podatkowego, jest art. 100 O.p. W brzmieniu obowiązującym do końca 2015 r. przepis ten stanowił, że organy podatkowe właściwe ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy orzekają w odrębnych decyzjach o zakresie odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców lub określają wysokość nadpłaty albo zwrotu podatku. Organ podatkowy określał w decyzji wysokość znanych w dniu otwarcia spadku zobowiązań spadkodawcy, z istotnym jednak zastrzeżeniem. Wydając tę decyzję, organ określał prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego, wysokość poniesionej straty uprawniającej spadkobierców do skorzystania z ulg podatkowych, wysokość nadpłaty lub zwrotu podatku, jeżeli ich wysokość była inna niż wykazana w deklaracji złożonej przez spadkodawcę albo jeżeli spadkodawca w ogóle deklaracji nie złożył. Termin płatności przez spadkobiercę powyższych zobowiązań wynosił 14 dni od dnia doręczenia decyzji.

W wyniku nowelizacji Ordynacji podatkowej z dnia 10 września 2015 r.³ regulacja zawarta w art. 100 O.p. zyskała nowe brzmienie, zgodnie z którym organ podatkowy orzeka obecnie w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji. Ponadto, jeżeli złożona przez spadkodawcę deklaracja jest nieprawidłowa lub w ogóle jej 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 O.p. (są to przepisy odnoszące się m.in. do określenia wysokości straty podatnika czy określenia wysokości nadpłaty). Jak wyjaśniło Ministerstwo Finansów, „użycie w art. 100 §2 Ordynacji podatkowej zwrotu ‘jednocześnie’ oznacza, że orzeczenie o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców na podstawie decyzji ostatecznych i prawidłowych deklaracji oraz ustalenie lub określenie kwot, o których mowa w art. 21 §3 i 3a, art. 24 lub art. 74a Ordynacji podatkowej, są elementami jednej decyzji”⁴. Termin płatności

³ Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1649), dalej jako: ustawa nowelizująca.

⁴ Pismo Dyrektora Departamentu Polityki Podatkowej Ministerstwa Finansów Cezarego Krysiaka z dnia 30 grudnia 2015 r. kierowane do Dyrektorów Izb Skarbowych (dostępne pod adresem: http://g5.gazetaprawna.pl/p/_wspolne/pliki/2434000/2434102-wyjasnienia-mf-z-30-12-2015-r-pk4-8022-45-2015.pdf).

przez spadkobiercę zobowiązań wynikających z decyzji o zakresie jego odpowiedzialności wynosi obecnie także 14 dni od dnia jej doręczenia.

Nowy kształt regulacji zasługuje na pozytywną ocenę z uwagi na istotne uproszczenie i usprawnienie procedowania w przedmiocie odpowiedzialności spadkobierców polegające na możliwości wydania wyłącznie jednej decyzji rozstrzygającej ogół kwestii sukcesyjnych w miejsce kilku decyzji, których liczba w poprzednim stanie prawnym uzależniona była od liczby spadkobierców. Jak podkreślono w piśmiennictwie, „odkąd zniknął wymóg wydania odrębnej decyzji wobec każdego spadkobiercy, nie widać przeszkód, aby kończąc postępowanie rozpoczęte jeszcze za życia spadkodawcy, np. określając wysokość zobowiązania podatkowego, organ orzekł zarazem w tej samej decyzji o prawach i obowiązkach spadkobierców na podstawie art. 100 O.p. Regulacja proceduralna nie będzie już zatem wymuszać multiplikacji procedur prowadzonych wobec spadkobierców”⁵.

3. SPORNY CHARAKTER DECYZJI Z ART. 100 O.P.

Niezależnie od wskazanych powyżej zmian i pozytywnej ich oceny, należy zwrócić uwagę na niejednolite poglądy odnośnie charakteru prawnego decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy. Tak w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i doktrynie prawa podatkowego prezentowane są zarówno stanowiska przemawiające za deklaratoryjnym, jak również konstytutywnym charakterem analizowanej decyzji⁶. Niektórzy autorzy wskazują wręcz na jej hybrydowy charakter⁷. W świetle przedmiotu głosowanej uchwały konieczny jest w tym miejscu zwięzły przegląd argumentów leżących u podstaw wskazanych stanowisk.

Jak wskazano w literaturze, „za deklaratoryjnym charakterem decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy wydaje się przemawiać przede wszystkim odesłanie w art. 98 O.p. do przepisów kodeksu cywilnego w zakresie przyjęcia i odrzucenia spadku oraz odpowiedzialności za długi spadkowe. Prawa i obowiązki na gruncie kodeksu cywilnego przechodzą na spadkobiercę z chwilą śmierci spadkodawcy, bez konieczności

⁵ A. Olesińska, *Pozycja prawna spadkobierców podatnika w świetle znowelizowanej ordynacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy 2/2016, s. 24.

⁶ R. Dowgier, *Komentarz do art. 100 Ordynacji podatkowej*, [w:] J. Brolik, L. Eteł, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V, LEX 2013.

⁷ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 581.

wydawania w tym zakresie jakiegokolwiek rozstrzygnięcia. Postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku czy poświadczenie dziedziczenia ma jedynie charakter deklaratoryjny. Ponadto przepis art. 100 O.p. wyraźnie mówi o decyzji, w której organ podatkowy określa jedynie zakres odpowiedzialności, a nie przesądza o samej odpowiedzialności, jaka powstaje z chwilą otwarcia spadku⁸. Warto również zwrócić uwagę, że powołany wyżej przepis wprost posługuje się sformułowaniem: „organ podatkowy określa”, co wskazuje na to, że analizowana decyzja dotyczy wyłącznie zobowiązań uprzednio powstałych wobec spadkodawcy (z mocy prawa bądź przez doręczenie decyzji ustalającej), choć argumentu tego nie należy absolutnie poczytywać jako przesądzającego. Co więcej, z brzmienia art. 97 §1 O.p. wynika, że spadkobiercy podatnika przejmują określone prawa i obowiązki spadkodawcy. „Sformułowanie takie – „przejmują” – wskazuje, że dzieje się to z mocy prawa, a zatem decyzja wydawana na podstawie art. 100 Ordynacji podatkowej nie powoduje takiego przejścia, bo ono już się dokonało⁹”.

Zgodnie ze stanowiskiem przeciwnym decyzja o odpowiedzialności spadkobiercy ma charakter konstytutywny. „Przepis art. 100 §1 stanowi wprowadzie o decyzji ustalającej zakres odpowiedzialności spadkobierców, lecz trudno sobie wyobrazić decyzję o zakresie odpowiedzialności, która by nie dotyczyła samej odpowiedzialności, zważywszy iż zakres odpowiedzialności może obejmować jedynie podmiot, który w ogóle odpowiada za zobowiązanie podatkowe spadkodawcy. Decyzja organu podatkowego tworzy pomiędzy tym organem a spadkobiercą stosunek prawny zobowiązania podatkowego, którego powstanie i treść zależą w znacznej mierze od (...) przepisów Kodeksu cywilnego normujących przyjęcie i odrzucenie spadku oraz odpowiedzialność za długi spadkowe¹⁰. W orzecznictwie podkreślono również, że „(...) dla stwierdzenia, czy w sytuacji wydania decyzji o odpowiedzialności spadkobierców na podstawie art. 100 §1 O.p. mamy do czynienia z decyzją konstytutywną czy deklaratoryjną, decydujący będzie sposób powstania zobowiązania podatkowego. Co istotne,

⁸ *Ibidem*, por. szerzej: R. Dowgier, *Decyzja o zakresie odpowiedzialności podatkowej spadkobiercy*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008, s. 53 i n.

⁹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 czerwca 2014 r., sygn. I SA/Łd 295/14, dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, dostępne pod adresem: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

¹⁰ R. Mastalski, *Komentarz do art. 100 Ordynacji podatkowej*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2015*, Wrocław 2015, s. 546–547.

chodzi o zobowiązanie podatkowe obciążające spadkobierców, a nie spadkodawcę. Jak wynika bowiem z art. 100 §1 O.p., organy orzekają o zakresie odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców lub określają wysokość nadpłaty albo zwrotu podatku dopiero po przeprowadzeniu postępowania podatkowego z uwzględnieniem – w myśl art. 98 §1 O.p. przepisów Kodeksu cywilnego o sposobach przyjęcia spadku lub jego odrzuceniu oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe. W ten sposób organy w prowadzonym postępowaniu, uwzględniając wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy, ustalają dopiero wysokość zobowiązania, za które odpowiadają poszczególni spadkobiercy. (...) Biorąc pod uwagę możliwości przewidziane przez przepisy prawa cywilnego (odrzucenie spadku, przyjęcie wprost, przyjęcie z dobrodziejstwem inwentarza) zobowiązanie może nie wystąpić, albo być w innej wysokości niż zobowiązanie spadkodawcy. Także i te możliwe różnice, do których dochodzi organ w wyniku prowadzonego postępowania, pozwalają na przyjęcie, że decyzje kończące postępowanie, ustalające dla każdego ze spadkobierców zobowiązanie podatkowe, są decyzjami konstytucyjnymi. Nie sprzeciwia się takiemu stanowisku to, że w myśl art. 97 §1 O.p. spadkobiercy podatnika przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy. Nabycie to następuje z chwilą otwarcia spadku, jednakże dla powstania odpowiedzialności spadkobiercy konieczne jest wydanie decyzji administracyjnej¹¹.

4. UCHWAŁA NSA – GENEZA I TŁO TEORETYCZNE

Wskazane wyżej rozbieżności doprowadziły do złożenia w dniu 30 listopada 2015 r. sygnalizowanego wcześniej wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały wyjaśniającej mającej rozstrzygnąć, czy do decyzji przewidzianej w art. 100 O.p. stosuje się art. 68 §1 O.p. regulujący przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej. Wniosek ten, nawiązując do kwestii przedawnienia, w istocie zawierał więc pytanie o charakter prawny decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców. W ramach uzasadnienia wniosku, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawił odmienne kierunki orzecznicze prezentowane przez poszczególne składy orzekające zarówno wojewódzkich sądów administracyjnych, jak i samego NSA.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 11 marca 2015 r., sygn. I FSK 230/14.

Sąd ten w składzie siedmiu sędziów uznał wniosek Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego za uzasadniony. Wskazano, że zaistniała rozbieżności na gruncie stosowania art. 100 oraz art. 68 §1 O.p. uznać należy za istotne, „ponieważ dotyczą zagadnienia odnoszącego się tak do początku biegu terminu przedawnienia, jak i jego końca, a więc terminu wygaśnięcia zobowiązań podatkowych, a także zagadnienia powstawania na skutek wydania decyzji, o których mowa w art. 100 O.p., zobowiązania podatkowego, czy zobowiązania spadkobiercy. Niejako w tle tych kwestii zaistniał problem charakteru decyzji, o których mowa w artykule 100 O.p., a więc czy mają one charakter deklaratoryjny, czy konstytutywny”¹².

NSA zasadnie rozpoczął swój wywód od analizy teoretycznej aktów charakteryzujących się obydwoma powyższymi przymiotami, wskazując między innymi na kryteria podziału decyzji na decyzje deklaratoryjne i konstytutywne (powołując się w tym zakresie na przywoływane w uchwale publikacje K. Ziemińskiego). Za podstawowe kryterium uznać należy okoliczność, czy dany akt administracyjny konstytuuje, wywołuje określony skutek prawny i działa tym samym wyłącznie na przyszłość (jak ma to miejsce w przypadku aktów konstytutywnych, ustalających), czy też stwierdza jedynie istnienie skutku prawnego powstałego wcześniej z mocy prawa z chwilą zaistnienia określonego stanu faktycznego bądź zdarzenia, działając tym samym z mocą wsteczną (co charakteryzuje akty deklaratoryjne, określające).

Inne kryterium skupia się na skutkach prawnych wywoływanych danym aktem administracyjnym, choć – jak podkreślono – kryterium to może utrudniać bądź wręcz uniemożliwiać wskazanie jego charakteru. „Z punktu widzenia klasyfikacji aktów administracyjnych jako deklaratoryjnych, czy konstytutywnych brać jednak należy pod uwagę nie wszystkie skutki prawne przez nie wyłącznie i potencjalnie mogące być wywoływanyymi, lecz tylko bezpośrednie skutki prawne, dla wywołania których akt jest podejmowany i które wywołuje. Większość aktów, jak się przyjmuje, obok skutków prawnych bezpośrednich wywołuje także liczne inne pośrednie skutki prawne, np. możliwość dokonania wpisów do ewidencji, możliwość albo konieczność dokonania zmian innych aktów prawnych, prawomocność, wykonalność. Jednakże dla klasyfikacji aktu administracyjnego jako deklaratoryjnego, czy konstytutywnego istotne są wyłącznie te skutki, dla osiągnięcia których został on wydany”¹³.

¹² Uchwała NSA z dnia 23 maja 2016 r., sygn. II FPS 6/15.

¹³ *Ibidem*.

Kolejne dwa kryteria podziału wskazane w uchwale mogą mieć pewne znaczenie pomocnicze, jednak nie należy ich uznawać za decydujące. Pierwsze z nich odnosi się do samego ustalania stanu faktycznego „jako podstawy faktycznej dla wyznaczenia aktem administracyjnym określonych skutków prawnych i to bez względu na to, czy występują one z mocy ustawy, czy też określone są dopiero samym aktem administracyjnym”¹⁴. W uchwale zauważono jednak, że z uwagi na to, że każda decyzja czy – szerzej – akt administracyjny zawiera w istocie elementy precyzujące stan faktyczny, kryterium to nie ma charakteru przesądzającego. Z kolei drugie opiera się na założeniu, że „akty deklaratoryjne mają ze swej istoty charakter aktów związanych (podmiot uprawniony, kompetentny, zostaje zobowiązany przez ustawodawcę do wydania aktu administracyjnego o z góry określonej treści, w przypadku zaistnienia określonego zdarzenia, czy zaistnienia stanu faktycznego), a w przypadku aktów konstytutywnych organ administracji ma w zakresie rozstrzygania luz decyzyjny co do określenia konsekwencji prawnych ustalonego stanu faktycznego, albo jest związany ustalonym stanem faktycznym. Z uwagi na fakt występowania w obu tych rodzajach aktów administracyjnych kryterium związania, to kryterium wyróżniające – jak się podkreśla – nie ma stosownej, mocnej siły przekonującej”¹⁵.

5. ISTOTA UCHWAŁY NSA I APROBATA ZAJĘTEGO W NIEJ STANOWISKA

Zgodnie z tezą głosowanej uchwały, do decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy przewidzianej w art. 100 O.p. nie stosuje się art. 68 §1 O.p., co oznacza, że NSA trafnie – zdaniem Autorów – opowiedział się za koncepcją przemawiającą za deklaratoryjną naturą rzeczony decyzji. Po zarysowanych wyżej uwagach ogólnych NSA przeszedł do analizy treści art. 100 O.p. (w przywoływanym wcześniej brzmieniu obowiązującym od 2005 r. do końca 2015 r.), uzasadniając zajęte stanowisko w zakresie charakteru prawnego tej decyzji. Wśród podniesionych przez NSA argumentów istotne znaczenie należy w opinii Autorów przypisać kilku czynnikom.

W pierwszej kolejności należy z całą mocą podkreślić, że decyzja regulowana w art. 100 Ordynacji jest decyzją o zakresie odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców, nie zaś decyzją o ich odpowiedzialności jako

¹⁴ *Ibidem.*

¹⁵ *Ibidem.*

takiej. Zostało to wyraźnie wskazane przez ustawodawcę zarówno w poprzednim (podlegającym ocenie NSA), jak i obecnym stanie prawnym. Na gruncie analizowanego przepisu organ nie wydaje decyzji w przedmiocie wysokości zobowiązania podatkowego spadkobiercy, tylko o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy za zobowiązania podatkowe spadkodawcy. Sama odpowiedzialność spadkobiercy powstaje *ex lege* na mocy regulacji prawa cywilnego. Zgodnie bowiem z art. 925 kodeksu cywilnego¹⁶, spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku, tj. śmierci spadkodawcy. Uprawnienia i obowiązki przechodzą zatem ze spadkodawcy na spadkobiercę z chwilą śmierci tego pierwszego i nie jest w tym zakresie konieczne wydawanie jakiegokolwiek decyzji. Postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku jedynie potwierdza, że doszło do przejścia określonych praw i obowiązków, ma więc wyłącznie charakter deklaratoryjny. Do chwili przyjęcia spadku spadkobierca ponosi odpowiedzialność za długi spadkowe tylko ze spadku, zaś od chwili przyjęcia spadku ponosi odpowiedzialność za te długi z całego swego majątku, o czym stanowi art. 1030 k.c. W przypadku istnienia kilku współspadkobierców, w myśl art. 1034 k.c. do chwili działu spadku ponoszą oni solidarną odpowiedzialność za długi spadkowe, z kolei od chwili działu spadku ponoszą oni odpowiedzialność za długi spadkowe w stosunku do wielkości udziałów. W tym miejscu niezbędne jest przywołanie art. 98 §1 Ordynacji, zgodnie z którym do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe. Na mocy art. 98 §2 O.p. zasadę przewidzianą w §1 tego przepisu stosuje się również do odpowiedzialności spadkobierców za m.in. zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy, pobrane, a niewpłacone podatki z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika lub inkasenta, opłatę prolongacyjną czy koszty postępowania podatkowego.

Powyższe przepisy w sposób wyraźny i jednoznaczny wskazują, że odpowiedzialność spadkobierców powstaje z mocy samego prawa. Jak trafnie wywiódł NSA z przywołanych regulacji cywilnoprawnych, „wynika z nich poza tym, że 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

¹⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2016 r., poz. 380), dalej jako: k.c.

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 odrzucają spadek to na ich miejsce wchodzi ich spadkobiercy. Jest zagadnieniem oczywistym, że majątkowe prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego nie wchodzi do spadku (art. 97 § 1 O.p.), ale też kwestią niebudzącą wątpliwości jest to, że z mocy przepisu prawa podatkowego art. 98 §1 i 2 O.p. do zobowiązań podatkowych i innych należności, za które odpowiadają spadkobiercy, stosuje nawet nie odpowiednio, ale wprost przepisy Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe. Organ podatkowy prowadząc postępowanie, o którym mowa w art. 100§ 1 O.p. ustala stan faktyczny sprawy, odpowiedzialność spadkobierców i jej zakres. Z tego też tytułu w oparciu o dane mu znane określa należności, o których mowa w art. 98 §1 i 2 O.p. (zakres przedmiotowy) i spadkobierców odpowiedzialnych za te należności (zakres podmiotowy). (...) zakres przedmiotowy, jak i podmiotowy określa się na dzień otwarcia spadku, a więc ze skutkiem *ex tunc*. Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobierców ma więc dlatego charakter deklaratoryjny¹⁷. Wypada również podkreślić, że w brzmieniu obowiązującym do końca 2015 r. art. 100 §2 O.p. stanowił, że w decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców organ określa wysokość zobowiązań spadkodawcy znanych w dniu otwarcia spadku. Decyzja ta dotyczy zatem wyłącznie „takich zobowiązań, które już uprzednio powstały wobec spadkodawcy czy to z mocy prawa (art. 21 §1 pkt 1 O.p.), czy przez doręczenie decyzji ustalającej (art. 21 §1 pkt 2 O.p.)”¹⁸. Decyzja ta jedynie porządkuje kwestię odpowiedzialności za powstałe wcześniej zobowiązania, nie kreuje zaś nowych zobowiązań.

Ponadto, w świetle art. 21 §1 pkt 2 Ordynacji, zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Jak słusznie podkreślono w głosowanej uchwale, decyzję konstytutywną wydać można wyłącznie w stosunku do podmiotu, na którym spoczywa obowiązek podatkowy definiowany w art. 4 O.p. jako wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Ustawy podatkowe zostały zaś zdefiniowane w słowiczku ustawowym w art. 3 §1 pkt 1 Ordynacji jako ustawy dotyczące

¹⁷ Uchwała NSA z dnia 23 maja 2016 r., sygn. II FPS 6/15.

¹⁸ R. Dowgier, *Decyzja...*, s. 54.

podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. Należy zgodzić się z NSA, że ustawy podatkowe w powyższym rozumieniu nie nakładają obowiązku podatkowego na spadkobiercę, tylko na spadkodawcę.

Kolejną okolicznością, na którą należy zwrócić uwagę, jest kwestia terminologiczna polegająca na posłużeniu się przez ustawodawcę w art. 100 O.p. terminem „określa”, który to zwrot wykazuje niewątpliwy pojęciowy związek z decyzjami deklaratoryjnymi, zwanymi również decyzjami określającymi. Argumentu tego z pewnością nie należy jednak postrzegać jako decydującego. Słusznie bowiem wskazuje NSA, powołując się na dorobek orzecznictwa oraz doktryny, że użycie wskazanego sformułowania – jakkolwiek uznać je należy za istotne i charakterystyczne – „samo przez się nie przesądza o tym, że decyzje podatkowe wymienione w tym przepisie są decyzjami deklaratoryjnymi (...). Z użycia w danym przepisie zwrotu ‘określa’, czy ‘ustala’ (w przypadku decyzji konstytucyjnej) nie można wyprowadzać wniosku co do charakteru decyzji podatkowej”¹⁹.

Analizując kwestie terminologiczne, warto również zwrócić uwagę na brzmienie art. 100 §3 O.p., które może budzić pewne zastrzeżenia. Przepis ten brzmi: „Termin płatności przez spadkobiercę zobowiązań wynikających z decyzji o zakresie jego odpowiedzialności wynosi 14 dni od dnia jej doręczenia”. Posłużenie się przez ustawodawcę w tym konkretnym kontekście zwrotem „zobowiązań” wydaje się zdaniem Autorów niefortunne. Takie określenie może bowiem błędnie implikować, że chodzi o zobowiązania samego spadkobiercy, podczas gdy – co podkreślano w głosowanej uchwale – przepis ten dotyczy zobowiązań nie spadkobiercy, a spadkodawcy. Regulacja z art. 100 §3 O.p. nie odnosi się do zobowiązania spadkobiercy w rozumieniu art. 5 O.p., nie dotyczy bowiem wynikającego z obowiązku podatkowego zobowiązania spadkobiercy (jako podatnika) do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach. Podatnikiem był spadkodawca i to jego zobowiązań dotyczy analizowany przepis. W odniesieniu do spadkobiercy można co najwyżej mówić o określonych należnościach, kwotach, do uiszczenia których jest on zobowiązany w związku z sukcesją podatkową, nie są to jednak jego zobowiązania. Zasadne wydaje

¹⁹ Uchwała NSA z dnia 23 maja 2016 r., sygn. II FPS 6/15.

się w tym kontekście sformułowanie postulatu *de lege ferenda*, aby w zakresie sygnalizowanych wątpliwości terminologicznych regulacja ta uległa stosownemu doprecyzowaniu.

Jak wspomniano wyżej, spór odnośnie charakteru prawnego decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców przejawiał się wielokrotnie zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie. Zdaniem Autorów przyjęte w glosie stanowisko dowodzące deklaratoryjnej natury decyzji z art. 100 O.p. jest słuszne, co nie wyklucza jednak możliwości wskazania argumentów przemawiających za stanowiskiem przeciwnym, tj. za konstytutywnym charakterem tej decyzji. Świadczy o tym choćby zgłoszone do uzasadnienia głosowanej uchwały zdanie odrębne, w którym zaaprobowano co prawda tezę uchwały o niestosowaniu art. 68 §1 O.p. do decyzji z art. 100 O.p., jednak nie podzielono stanowiska w zakresie charakteru prawnego tej decyzji. Z argumentacji przedstawionej w zdaniu odrębnym wynika brak podstaw do twierdzenia, że zakres odpowiedzialności spadkobierców kształtuje się z mocy prawa, bez potrzeby wydania w tym zakresie decyzji z art. 100 O.p. Decyzja ta – zgodnie ze stanowiskiem zawartym w zdaniu odrębnym – ma charakter ustalający, kształtuje bowiem krąg podmiotów ponoszących odpowiedzialność, zakres ich zobowiązania oraz termin wykonania tego zobowiązania²⁰.

6. ZNACZENIE PRAKTYCZNE UCHWAŁY – WNIOSKI

Stanowisko zaprezentowane w uchwale NSA zasługuje w opinii Autorów na aprobatę. Deklaratoryjny charakter decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców znajduje potwierdzenie w szeregu podniesionych wyżej okoliczności, które w głosowanej uchwale poddane zostały trafnej i wielopłaszczyznowej analizie. Jeśli zaś chodzi o praktyczne znaczenie głosowanej uchwały, wiąże się ono z długością terminu przedawnienia na wydanie decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców. Do decyzji tej nie znajduje zastosowania art. 68 §1 Ordynacji, co oznacza, że na jej wydanie organy podatkowe mają pięć lat (licząc od śmierci spadkodawcy). Jak jednak wynika z art. 99 O.p., bieg tego pięcioletniego terminu może ulec zawieszeniu od dnia śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku (lub zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia). Przepis precyzuje, że okres zawieszenia

²⁰ Uchwała NSA z dnia 23 maja 2016 r., sygn. II FPS 6/15.

nie może jednak trwać dłużej niż dwa lata od śmierci spadkodawcy. Termin ten może zatem ulec wydłużeniu do maksymalnie siedmiu lat. Warto zauważyć, że przyjęcie odmiennego stanowiska, przemawiającego za konstytutywnym charakterem decyzji z art. 100 O.p. oraz stosowaniem art. 68 §1 O.p., oznaczałoby, że prawo do wydania takiej decyzji przedawniałoby się z upływem lat trzech.

SUMMARY

GLOSS TO THE RESOLUTION OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF 23RD MAY 2016 (II FPS 6/15)

Commented resolution takes into consideration the legal nature of decision on liability of heirs regulated in Art. 100 of the General Tax Act. The gloss analyzes this regulation both in current and previous legal state (until the end of 2015). There are presented opposite standpoints referring to constitutive and declarative nature of mentioned decision, which are based on argumentation presented in tax law doctrine and administrative courts' jurisdiction. Attention was paid on conclusions included in the justification of glossed resolution, its view has been approved by the Authors. As the summary, there are presented conclusions concerning practical importance of commented resolution.