

## DECYZJA OKREŚLAJĄCA WYSOKOŚĆ ZWROTU PODATKU SPADKOBIERCY – PROBLEMY PRAKTYCZNE

### Uwagi ogólne

Funkcjonowanie instytucji zwrotu podatkowego oparte jest przede wszystkim na regulacjach kształtujących jej konstrukcję. Podstawa materialno-prawna zwrotu znajduje się najczęściej w ustawach podatkowych<sup>1</sup>. Akty te określają konstrukcję zwrotu poprzez wskazanie jej zakresu podmiotowego i przedmiotowego oraz trybu oraz terminu jego dokonania. W tym miejscu powstaje pytanie o zasady postępowania ze zwrotem podatkowym, w sytuacji gdy w miejsce podmiotu uprawnionego wchodzi spadkobiercy. Wydaje się, że w tym zakresie istnieje konieczność stosowania przepisów ordynacji podatkowej<sup>2</sup>. Wynika to z faktu, iż na gruncie wszystkich obecnie funkcjonujących zwrotów podatkowych mają zastosowanie przepisy o.p. Z wyjątkiem mamy do czynienia przy zwrocie części podatku akcyzowego od oleju napędowego. Przy tym rodzaju zwrotu co do zasady mają zastosowanie przepisy kodeksu postępowania administracyjnego, a jedynie w określonym zakresie przepisy ordynacji podatkowej. Przedstawienie problemów, które mogą powstać na gruncie stosowania zwrotu podatku spadkobiercom w kontekście możliwości wydania decyzji określającej wysokość zwrotu podatku spadkobiercy, będzie przedmiotem niniejszego opracowania.

---

Dr Mariusz Popławski; Katedra Prawa Podatkowego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; adres do korespondencji: mpoplawski@poczta.onet.pl

<sup>1</sup> Przepisy dotyczące zwrotu często stanowią część składową ustawy podatkowej regulującej konstrukcję danego podatku. Występują także sytuacje, w których instytucja zwrotu uregulowana jest w odrębnym akcie prawnym. Przepisy takie można także odnaleźć w rozporządzeniach ministra finansów wydanych w celu realizacji ustawowego upoważnienia. Z tymi sytuacjami mamy do czynienia na gruncie zwrotu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r., nr 137, poz. 926 z późn. zm.) – dalej powoływana jako o.p.

## 1. Rodzaje zwrotów podatkowych, do których może mieć zastosowanie decyzja określająca wysokość zwrotu podatku spadkobiercy

Na podstawie art. 100 § 1 w zw. z § 2a o.p. organ podatkowy wydaje decyzje określające wysokość zwrotu podatku spadkobiercy. Brak w pierwszym z powołanych przepisów bezpośredniego odniesienia do konkretnego podatku może sugerować, iż powinien być on stosowany w każdym przypadku, gdy przysługujący spadkodawcy zwrot podatkowy nie został przez niego zrealizowany. Zakres tego przepisu jest jednak ograniczony w istotny sposób treścią art. 100 § 2a o.p.<sup>3</sup>. W przepisie tym wskazuje się, że organ podatkowy określa kwotę zwrotu, jeżeli jej wysokość jest inna niż wykazana w deklaracji złożonej przez spadkodawcę albo spadkodawca deklaracji nie złożył.

Na gruncie tego przepisu nasuwa się kilka wątpliwości. Pierwszą z nich można zobrazować pytaniem, w przypadku jakich zwrotów podatkowych może mieć zastosowanie analizowana regulacja? Wydaje się, że decyzja, o której mowa w przedmiotowym przepisie może być wydana jedynie w sytuacjach, gdy zwrot podatkowy wynikać może z deklaracji podatkowych. Nie ma natomiast zastosowania w przypadkach zwrotów, których uzyskanie uzależnione jest od złożenia wniosku przez podmiot uprawniony i wydania decyzji przez organ podatkowy (podatek od środków transportowych, podatek akcyzowy, podatek od czynności cywilnoprawnej, opłata skarbową, czy podatek od towarów i usług<sup>4</sup> w związku z wydatkami poniesionymi w budownictwie) oraz gdy zwrot nie wymaga ani złożenia deklaracji czy składania wniosków i wydawania decyzji, a jedynie wykonania innych czynności (zwrot VAT-u podróżnym, zryczałtowany zwrot VAT rolnikom). Interpretację ww. regulacji, zgodnie z którą analizowany przepis mógłby mieć zastosowanie również w tych przypadkach, gdzie deklaracja nie jest wymagana sugerować może zapis, zgodnie z którym organ podatkowy określa kwotę zwrotu, jeżeli spadkodawca deklaracji nie złożył. Zakładając poprawność takiej interpretacji organ podatkowy powinien pomimo braku wniosku spadkodawcy o zwrot podatku, podejmować działania zmierzające do wydania przedmiotowych decyzji. W praktyce oznaczałoby to np., że organ podatkowy powinien wydawać spadkobiercy decyzję o zwrocie podatku akcyzowego związanego z eksportem towarów, mimo że spadkodawca nie wystąpił z wnioskiem o zwrot tego podatku. Przyjęcie takiego rozwiązania stałoby jednak w sprzeczności z regulacjami zawartymi w ustawach szczegółowych odnoszących się do instytucji zwrotu, które najczęściej uzależniają przyznanie zwrotu od złożenia wniosku przez podmiot uprawniony. Prowadziłoby to do modyfikacji wnioskowego trybu przyznania zwrotów podatkowych. Wydaje się jednak, że wykładnia przepisów o.p. nie może

---

<sup>3</sup> H. Dzwonkowski, M. Zdebel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 545, wskazuje, iż przepis ten pełni funkcję weryfikacyjną w stosunku do art. 100 § 2 o.p.

<sup>4</sup> Dalej określany jako VAT.

prowadzić do zmiany zasad funkcjonowania instytucji materialnoprawnych określonych w aktach szczególnych. Poprawne rozumienie ww. zapisu wymaga więc wprowadzenia dodatkowego wymogu, zgodnie z którym organ podatkowy wydaje decyzję o zwrocie podatku spadkobiercy gdy spadkodawca deklaracji nie złożył, o ile była ona niezbędnym warunkiem do uzyskania zwrotu.

## **2. Przesłanki wydania decyzji określającej wysokość zwrotu podatku spadkobiercy**

Kolejna wątpliwość dotyczy warunków umożliwiających wydanie przedmiotowej decyzji. Ustawodawca w art. 100 § 2a o.p. wskazuje dwie sytuacje uzasadniające takie działanie. Pierwsza zaistnieje jeżeli wysokość zwrotu jest inna niż wykazana w deklaracji złożonej przez spadkodawcę. Z drugą będziemy mieli do czynienia, gdy spadkodawca deklaracji nie złożył. Analizując charakter pierwszej z nich trzeba zwrócić uwagę na relacje między analizowanym przepisem a art. 21 § 3a o.p. Obie regulacje dotyczą sytuacji, w której kwestionowana jest wysokość kwoty zwrotu w podatku od towarów i usług wskazana w deklaracji. Na gruncie ich łącznej analizy należy zwrócić uwagę na kilka kwestii, które mają wpływ na zakres stosowania art. 100 o.p.

Po pierwsze, wydanie podatnikowi decyzji na podstawie art. 21 § 3a o.p. wyklucza wydanie spadkobiercy decyzji w oparciu o art. 100 o.p. Co prawda zastosowanie art. 100 o.p. powinno nastąpić gdy wysokość zwrotu podatku jest inna niż wykazana w deklaracji złożonej przez spadkodawcę, to wskazać trzeba tu jednak na ograniczenie tego zapisu w sytuacjach gdy wydano podatnikowi decyzję określającą prawidłowość zwrotu podatku. Z zaistnieniem bowiem tej okoliczności wiąże się skutek w postaci utraty przez deklarację złożoną przez podatnika, charakteru dokumentu wywierającego skutki materialnoprawne. Funkcję tę przejęła decyzja, która zmodyfikowała wysokość kwoty zwrotu wykazaną przez podatnika. Zasadę tę wydaje się należy stosować pomimo braku regulacji bezpośrednio ją wprowadzających. W przeciwnym przypadku mielibyśmy do czynienia z niejasną, co do przysługującej kwoty zwrotu, sytuacją. W konsekwencji w takim przypadku nie można wydać decyzji na podstawie art. 100 § 2a o.p., gdyż brak jest przesłanki w postaci istnienia aktualnej i wywierającej skutki prawne deklaracji z kwotą zwrotu. Podstawą do przejęcie przez spadkobiercę zwrotu będzie art. 97 o.p., który wskazuje że spadkobierca przejmując majątkowe prawa podatkowe, wynikające także z decyzji podatkowych wydanych w stosunku do podatnika.

Po drugie, nie można wydać decyzji na podstawie art. 100 § 2a o.p., w sytuacji gdy w stosunku do spadkodawcy prowadzono postępowanie podatkowe dotyczące określenia prawidłowej wysokości zwrotu podatku w oparciu o art. 21 § 3a o.p., którego jednak nie zakończono z uwagi na zgon strony. W tym przypadku w jej miejsce wstąpi spadkobierca. W konsekwencji powinna być wydana decyzja w stosunku do spadkobiercy określająca prawidłową wysokość

zwrotu podatku na podstawie ww. regulacji, nie zaś określająca wysokość zwrotu podatku spadkobiercy na podstawie art. 100 o.p. Rozwiązanie to związane jest z treścią art. 102 § 2 o.p.

Po trzecie, wydanie decyzji na podstawie art. 100 § 2a o.p. nie będzie możliwe w przypadku, gdy spadkodawca w deklaracji wykazał zwrot w wysokości wyższej od należnej, który został mu zwrócony. Mamy w tym przypadku do czynienia z zaległością podatkową (różnica między otrzymana kwotą, a kwotą która powinna była być zwrócona), która powinna być zwrócona organowi podatkowemu. Można tego domagać się od spadkobiercy po wykonaniu dwóch czynności. W pierwszej kolejności należy wydać spadkobiercy decyzję na podstawie art. 21 § 3a o.p. określającą prawidłową wysokość zwrotu podatku, a następnie wydać decyzję na podstawie art. 100 o.p. o odpowiedzialności spadkobierców. Konsekwencją wydania pierwszej decyzji będzie nie tylko określenie wysokości zwrotu podatku w prawidłowej wysokości, ale przede wszystkim pośrednie określenie zaległości podatkowej, którą będzie ww. różnica. Podkreślić bowiem należy, że zgodnie z art. 52 § 1 pkt o.p. zwrot podatku, należy traktować jako zaległość podatkową jeżeli podatnik otrzymał go nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, chyba że podatnik wykaze że nie wystąpiło to z jego winy. Czy taką decyzję można jednak wydać w stosunku do spadkobierców? Ograniczenia w tym zakresie nie przewiduje art. 21 § 3a o.p. Bez tej decyzji przeniesienie odpowiedzialności spadkobierców za „wyłudzony” zwrot byłoby niemożliwe. Druga decyzja, która powinna się w tym przypadku pojawić określi odpowiedzialność spadkobiercy.

W analizowanym przypadku nie można będzie wydać decyzji na podstawie art. 100 § 2a o.p. określającej wysokość zwrotu podatku spadkobiercy głównie dlatego, że nie może ona określać obowiązku uiszczenia podatku. Decyzja taka może być wydana jedynie, gdy kwota zwrotu wynikająca z deklaracji złożonej przez spadkodawcę byłaby niższa od należnej. Wynika to z faktu, iż dla tego rodzaju decyzji w o.p. nie przewidziano terminu płatności, w którym spadkobierca miałby zapłacić ww. różnicę, czyli de facto zaległość podatkową. Termin taki natomiast przewidziano w art. 100 § 3 o.p. w sytuacji gdy organ podatkowy orzeka w decyzji o odpowiedzialności spadkobiercy. Wydaje się także, że decyzja wydana na podstawie art. 100 § 2a o.p. nie może zostać zastąpiona decyzją wydaną na podstawie art. 21 § 3a o.p. Z analizy art. 100 § 1 o.p. wynika, że decyzje o odpowiedzialności oraz wysokość zwrotu są odrębnymi wykluczającymi się rozstrzygnięciami. Wynika to ze sformułowania, którym posłużył się ustawodawca w tym przepisie, gdzie wskazuje się że organy podatkowe orzekają w odrębnych decyzjach o zakresie odpowiedzialności spadkobierców lub określają wysokość nadpłaty albo zwrotu podatku. W konsekwencji można wydać w oparciu o ten przepis jedną lub drugą decyzję, nie zaś dwie razem, chyba że będą one dotyczyły należności wynikających z różnych tytułów np. odpowiedzialność spadkobiercy z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz decyzja określająca wysokość zwro-

tu spadkobiercy w podatku od towarów i usług. Podkreślić trzeba, że do czasu wydania decyzji określającej wysokość zwrotu, o której mowa w art. 21 § 3a o.p., z formalnego punktu widzenia wiążąca jest deklaracja, choćby była wadliwa. W doktrynie wskazuje się, że deklarację można usunąć z obrotu jedynie w procedurze wymiarowej wydania decyzji korygującej deklarację<sup>5</sup>.

Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że decyzja określająca wysokość zwrotu podatku spadkobiercy, o której mowa w art. 100 o.p. powinna pojawić się jedynie wtedy, gdy organ podatkowy w związku ze stwierdzonymi uchybieniami dotyczącymi deklaracji podatkowej spadkodawcy nie podjął w stosunku do niego jakichkolwiek działań związanych z podjęciem i prowadzeniem postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zwrotu w oparciu o art. 21 § 3a o.p. Dodać należy, że dodatkowym warunkiem jest to aby kwota podatku do zwrotu wynikająca z deklaracji była niższa od należnej, która ma zostać ustalona w decyzji na podstawie art. 100 o.p.

### 3. Zakres postępowania podatkowego

Istotną kwestią jest ustalenie przedmiotu postępowania, które powinno poprzedzać wydanie decyzji określającej kwotę zwrotu podatku spadkobiercy. Jest to istotne zagadnienie, tym bardziej, że istnieją różnice pomiędzy zakresem postępowania dotyczącego przeniesienia na spadkobierców uprawnień a takiego, które dotyczy ich obowiązków. Postępowanie to powinno przede wszystkim obejmować ustalenie kręgu spadkobierców, wysokości prawidłowej kwoty zwrotu podatku oraz ewentualny jej podział na spadkobierców. Tylko dwa pierwsze elementy mają charakter obligatoryjny, co oznacza iż muszą być one przedmiotem postępowania i muszą być uwzględnione w rozstrzygnięciu. Nie wydaje się być istotne w tym przypadku, o jakiej treści złożyli oni oświadczenie o przyjęciu spadku oraz czy też przeprowadzono dział spadku<sup>6</sup>.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę na kilka kwestii. Po pierwsze, zgodnie z art. 97 o.p. spadkobiercy podatnika przejmują majątkowe prawa spadkodawcy. Pojęcie spadkobiercy postrzegać należy w kontekście kodeksu cywilnego, pomimo że nie ma bezpośredniego odesłania w analizowany przepis do tego aktu. Podmiotami tymi są osoby powołane do spadku z mocy ustawy albo testamentu<sup>7</sup>. Istnieją jednak sytuacje, w których powołanie do spadku nie będzie skutkowało, iż określone podmioty będą spadkobiercami. Nie może być spadkobiercą osoba fizyczna, która nie żyje w chwili otwarcia spadku, ani osoba prawna, która w tym czasie nie istnieje<sup>8</sup>. Nie może być nim także

<sup>5</sup> Zob. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 485n.

<sup>6</sup> Elementy te odgrywają istotną rolę w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności spadkobierców S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medyk, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 424n.

<sup>7</sup> Art. 926 k.c.

<sup>8</sup> Art. 927. § 1 k.c.

podmiot, który zrzekła się dziedziczenia na podstawie umowy ze spadkodawcą<sup>9</sup>, spadek odrzucił we właściwym trybie i terminie<sup>10</sup> lub został uznana przez sąd za osobę niegodną dziedziczenia<sup>11</sup>. Zaistnienie tych przesłanek powoduje następujące skutki dotyczące powołanych do spadku: podmiot nie może być spadkobiercą lub jest wyłączony od dziedziczenia lub też następuje zrzeczenie się dziedziczenia po spadkodawcy. Różnie określone skutki prowadzą do tożsamej konsekwencji, która w rezultacie prowadzi do tego, że dany podmiot nie ponosi odpowiedzialności za ewentualne długi spadkowe, ale co jest istotniejsze biorąc pod uwagę przedmiot rozważań, nie może uczestniczyć w uprawnieniach wynikających ze spadku, również wynikających z art. 97 o.p.

Po drugie, ustalenie spadkobierców może nastąpić po przeprowadzeniu postępowania spadkowego na podstawie postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku<sup>12</sup>. W doktrynie wskazuje się, że postanowienie to jest instrumentem prawnym pozwalający stwierdzić, kto i w jakiej części jest spadkobiercą<sup>13</sup> oraz że jest to dowód uprawnień spadkobiercy<sup>14</sup>. Wniosek taki wypływa z analizy art. 1027 k.c., który wskazuje, iż względem osoby trzeciej, która nie rości sobie praw do spadku z tytułu dziedziczenia, spadkobierca może udowodnić swe prawa wynikające z dziedziczenia tylko stwierdzeniem nabycia spadku. Z tego przepisu wynika więc, że postępowanie w sprawie określenia wysokości kwoty zwrotu spadkobiercy z jego inicjatywy może zostać skutecznie wszczęte o ile dostarczy organowi podatkowemu ww. dokument. Osobą, o której mowa w tym przepisie może być w tym przypadku organ podatkowy prowadzący postępowanie w sprawie określenia wysokości kwoty zwrotu podatku spadkobiercy (spadkobierców). Z drugiej strony organ podatkowy powinien uzależnić wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie określenia wysokości zwrotu podatku spadkobiercy od dysonowaniem takim postanowieniem. Powyższe działanie organu podatkowego wydaje się zasadne mimo, że objęcie przez

<sup>9</sup> Z art. 1048 k.c. wynika, że spadkobierca ustawowy może przez umowę z przyszłym spadkodawcą zrzec się dziedziczenia po nim.

<sup>10</sup> Art. 1020 k.c., który wskazuje, że spadkobierca, który spadek odrzucił, zostaje wyłączony od dziedziczenia, tak jakby nie dożył otwarcia spadku.

<sup>11</sup> Art. 928 § 2 k.c. z którego wynika, że spadkobierca niegodny zostaje wyłączony od dziedziczenia, tak jak by nie dożył otwarcia spadku.

<sup>12</sup> Inaczej ta kwestia wygląda w przypadku postępowań w sprawie odpowiedzialności spadkobierców. W tym zakresie niektórzy przedstawiciele doktryny wskazują, że postępowanie w tej sprawie może być prowadzone przez stwierdzeniem nabycia spadku, z czym trudno jest się zgodzić - zob. M. Zdebel, *Ordynacja*, s. 544; S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medyk, *Ordynacja*, s. 426n. Ten ostatni wskazuje, że decyzja o odpowiedzialności nie może być wydana przez upływem terminu do złożenia oświadczenia o przyjęciu lub odrzuceniu spadku. Może jednak być wydana bez względu na to, czy spadkobiercy uzyskali sądowe stwierdzenie nabycia spadku.

<sup>13</sup> E. Skowrońska-Bocian, *Prawo spadkowe*, Warszawa 1997, s. 124.

<sup>14</sup> R. Dowgier, C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 416n.

spadkobiercę uprawnień następuje już z chwilą otwarcia spadku<sup>15</sup>. Do czasu jednak wydania ww. dokumentu mogą jednak zaistnieć zdarzenia wyłączające dziedziczenie określonych osób, które pierwotnie zostały powołane do spadkobrania z mocy prawa lub testamentu np. na skutek odrzucenia spadku.

Po trzecie, rodzaj przyjęcie spadku przez spadkobierców nie ma znaczenia dla zakresu uprawnień, które na nich przechodzą. Kwestia ta wynika z analizy art. 97 i 98 o.p. Z pierwszego z powołanych przepisów wynika, że spadkobiercy podatnika przejmują majątkowe prawa spadkodawcy. Drugi zaś, że przepisy kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności spadkowej stosuje się do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy. Nie odnosi się on natomiast do przejścia uprawnień. Oznacza to, że przyjęcie spadku proste i z dobrodziejstwem inwentarza nie wywołuje różnic w zakresie przejmowanych uprawnień przez spadkobierców. Bez względu na rodzaj przyjęcia spadku spadkobiercy w takim samym zakresie będą korzystali z majątkowych uprawnień podatkowych przysługujących spadkodawcy. Rodzaj przyjęcia spadku ma jedynie znaczenie dla zasad odpowiedzialności za długi podatkowe.

Po czwarte przy postępowaniu w sprawie określenia kwoty zwrotu spadkobiercy nie ma znaczenia, czy był przeprowadzony dział spadku. Ma on wpływ jedynie na zakres odpowiedzialności, przy której jeśli ma ona charakter odpowiedzialności solidarnej, należy ją odnieść do sytuacji, gdy przeprowadzono dział spadku<sup>16</sup>. Związane jest to z tym, iż od chwili działu spadku odpowiedzialność spadkobierców nie ma charakteru solidarnego, a jest odpowiedni do wielkości udziałów w spadku<sup>17</sup>. Po działu spadku odpowiedzialność ma charakter bardziej zindywidualizowany.

Jak wskazano wyżej przedmiotem analizowanego postępowania powinno być także ustalenie wysokości kwoty zwrotu podatku oraz ewentualny jej podział na spadkobierców. Z ustaleniem kwoty wiąże się konieczność analizy przepisów prawa materialnego regulujących zwrot podatku, które były podstawą do ustalenia kwoty do zwrotu w określonej wysokości wskazanej w deklaracji podatkowej i odniesienie ich do stanu faktycznego, który zaistniał w konkretnym przypadku.

Podział określonej w decyzji kwoty zwrotu powinien nastąpić jedynie w przypadku istnienia więcej niż jednego spadkobiercy uprawnionego do zwrotu. Podkreślić należy, że organ podatkowy w takiej sytuacji nie może ustalić kwoty zwrotu w wysokościach zależnych od udziałów przysługujących poszczególnym spadkobiercom. Zgodnie z tymi regułami w przypadku dziedziczenia ustawowego wielkości udziałów zależą głównie od stopnia pokrewień-

---

<sup>15</sup> Art. 925 k.c.

<sup>16</sup> Zob. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medyk, *Ordynacja*, s. 425n.

<sup>17</sup> Art. 1034 k.c.

stwa spadkodawcy i spadkobierców<sup>18</sup>. W przypadku zaś dziedziczenia testamentowego udziały spadkobierców zależą przede wszystkim od woli spadkodawcy. Jeśli spadkodawca powołał do spadku lub do oznaczonej części spadku kilku spadkobierców, nie określając ich udziałów spadkowych, dziedziczą oni w częściach równych<sup>19</sup>.

W tym zakresie powinna mieć zastosowanie zasada, iż przypadające na rzecz spadkobierców zwroty podatków zwracane są poszczególnym spadkobiercom, w proporcji określonej w ich zgodnym oświadczeniu woli<sup>20</sup>. Opieranie się przez ustawodawcę na regule, iż to spadkobiercy powinni między sobą ustalić podział kwoty wynika z faktu, iż w ten sposób będą mogli ewentualnie uwzględnić inne swoje rozliczenia związane np. z działem spadku. Oświadczenie, o którym mowa wyżej powinno być złożone w ciągu 30 dni od dnia złożenia prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, pod rygorem złożenia tych kwot do depozytu organu podatkowego<sup>21</sup>. Uwzględniając, że organ podatkowy powinien uzależnić wszczęcie postępowania w sprawie określenia wysokości kwoty zwrotu spadkobiercy od dostarczenia ww. postanowienia, oznacza to, że oświadczenie to może być złożone w trakcie toczącego się postępowania. W decyzji organ podatkowy powinien uwzględnić wynikający z tego oświadczenia podział kwoty zwrotu, pomiędzy poszczególnych spadkobierców. Wskazać należy, iż podział kwoty zwrotu między spadkobiercami nie jest elementem koniecznym decyzji. Może więc zostać wydana decyzja, która nie będzie określała podziału kwot zwrotu pomiędzy poszczególnymi spadkobiercami szczególnie wtedy, gdy zostanie ona wydana przez złożeniem ww. oświadczenia. Decyzja określająca kwotę zwrotu spadkobierców nie musi mieć charakteru zindywidualizowanego przypisującego każdemu spadkobiercy należną mu kwotę zwrotu. Wynika to z brzmienia art. 100 § 1 o.p., w którym wyraźnie wskazuje się, iż decyzje dotyczące odpowiedzialności powinny odrębnie odnosić się do poszczególnych spadkobierców, w odróżnieniu do decyzji określającej zwrot, gdzie nie podkreśla się, iż powinna ona odnosić się do poszczególnych spadkobierców. Przedmiotem postępowania w sprawie zwrotu podatku spadkobierców jest więc przede wszystkim określenie prawidłowej kwoty zwrotu, nie zaś jej podział pomiędzy podmiotami uprawnionymi. Dla wszczęcia postępowania konieczne jest postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, nie zaś oświadczenie o podziale kwoty zwrotu między spadkobiercami. Jediną konsekwencją nie złożenia tego oświadczenia w terminie będzie przekazanie określonej w decyzji kwoty do depozytu organu podatkowego. Podkreślić należy, że ww. sankcja za nie złożenie oświadczenia polega na nie możliwości zwrotu kwoty, nie zaś jej określeniu w decyzji. Jeżeli

<sup>18</sup> Zob. art. 931-940 k.c.

<sup>19</sup> Art. 960 k.c.

<sup>20</sup> Wynika ona z art. 105 § 2 o.p.

<sup>21</sup> Art. 105 § 3 o.p.

jednak organ podatkowy rozstrzygający w decyzji o kwocie zwrotu podatku spadkobierców będzie dysponował ww. oświadczeniem powinien rozstrzygnąć o kwotach zwrotu przysługujących poszczególnym spadkobiercom, czyli dokonać podziału stosowanie do tego oświadczenia.

Biorąc pod uwagę ww. rozważania stwierdzić należy, iż decyzja określająca wysokość zwrotu podatku spadkobiercy ma charakter hybrydowy<sup>22</sup> i obligatoryjny. Zawiera ona zarazem element deklaratoryjny i konstytutywny. Pierwszy z nich wiąże się z określeniem prawidłowej kwoty zwrotu podatku. Drugim konstytutywny element wiąże się z przeniesieniem uprawnienia do zwrotu na spadkobierców oraz ewentualnym jego podziałem między tymi podmiotami. Co prawda z zasady przejścia uprawnienia wynikającego ze zwrotu na spadkobiercę następuje z mocy prawa na podstawie art. 97 o.p., aczkolwiek zakres i treść stosunku prawnego łączącego wierzyciela z poszczególnymi spadkobiercami wyznacza organ podatkowy<sup>23</sup>.

Obligatoryjność tego rozstrzygnięcia związana jest z tym, że organ podatkowy w przypadku wystąpienia przesłanek w art. 100 § 2a jest zobowiązany do wydania przedmiotowej decyzji. W przeciwnym razie nie będzie podstawy do zwrotu podatku spadkobiercy. Nie ma możliwości jego dokonania na podstawie deklaracji podatkowej. Nie można także dokonać tego na podstawie czynności materialno-technicznych. Należy ponadto umożliwić podmiotowi uprawnionemu prawo udziału w postępowaniu podatkowym, którego przedmiotem będzie określenie tej należności, a także ewentualne kwestionowanie rozstrzygnięcia w tej sprawie.

### Wnioski

Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że decyzja określająca wysokość zwrotu podatku spadkobiercy może być wydana jedynie w sytuacjach, gdy zwrot podatkowy wynikać może z deklaracji podatkowych. Nie ma natomiast zastosowania w przypadkach zwrotów, których uzyskanie uzależnione jest od złożenia wniosku przez podmiot uprawniony i wydania decyzji przez organ podatkowy.

Decyzja określająca wysokość zwrotu podatku spadkobiercy, o której mowa w art. 100 o.p. powinna pojawić się jedynie wtedy, gdy organ podatkowy w związku ze stwierdzonymi uchybieniami dotyczącymi deklaracji podatkowej spadkodawcy nie podjął w stosunku do niego jakichkolwiek działań związanych z prowadzeniem postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zwrotu w oparciu o art. 21 § 3a o.p. Dodać należy, że dodatkowym wa-

---

<sup>22</sup> Pojęciem takim posłużyli się H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury*, s. 579n., w zakresie decyzji o odpowiedzialności podatkowej spadkobierców.

<sup>23</sup> W taki sposób element konstytutywny w decyzji określającej odpowiedzialność spadkobierców charakteryzują H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury*, s. 582.

runkiem jest to, aby kwota podatku do zwrotu wynikająca z deklaracji była niższa od należnej.

Postępowanie podatkowe poprzedzające wydanie przedmiotowej decyzji powinno przede wszystkim obejmować ustalenie kręgu spadkobierców, wysokości prawidłowej kwoty zwrotu podatku oraz ewentualny jej podział na spadkobierców. Dwa pierwsze elementy mają charakter obligatoryjny. Nie wydaje się być jednak istotne w tym przypadku o jakiej treści złożyli oni oświadczenie o przyjęciu spadku oraz czy przeprowadzono dział spadku. Podział określonej w decyzji kwoty zwrotu powinien nastąpić jedynie w przypadku istnienia więcej niż jednego spadkobiercy uprawnionego do zwrotu. W tym zakresie powinna mieć zastosowanie zasada, iż przypadające na rzecz spadkobierców zwroty podatków zwracane są poszczególnym spadkobiercom, w proporcji określonej w ich zgodnym oświadczeniu woli.

## THE DECISION THE DENOMINATIVE HEIGHT OF THE TAX REFUND OF THE HEIR - PRACTICAL PROBLEMS

### Summary

In the article one analysed several following connected matters with the with the usage of the decision denominative the height of the tax refund of the heir: kinds of turns tax load to which can apply this decision, premises of her extradition, the range of the tax-conduct.

Bearing upon these problems one fixed firstly that the decision the denominative height of the tax refund of the heir could not be given in cases of turns whose the dependent obtainment is from the composition of the motion by the entitled subject and editions of the decision by the tax-organ.

Secondly the decision the denominative height of the tax refund of the heir should appear only then, when the tax-organ in the relationship with absolute transgressions concerning of the tax return of the bequeather did not undertake with relation to of him no matter which connected activities with the leadership of the tax-conduct in the matter of the qualification of the height of the turn. To add one ought that an additional condition this is, so that the tax amount refundable consequential from the declaration be lower from due.

Thirdly the conduct the tax- previous edition of the objective decision should first of all embrace the settlement of the circle of heirs, heights of the correct sum of the tax refund and possible her partition on heirs. Two first elements have an obligatory character.