Najnowsze orzecznictwo

Zbigniew Szonert

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

Skuteczność czynności procesowej w postępowaniu zażaleniowym

Wyrokiem z 28 maja 2014 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w sprawie ze skargi J. P. uchylił zaskarżone postanowienie Podkarpackiego Wojewódzkiego Inspektora Nadzoru Budowlanego w Rzeszowie z dnia (...) grudnia 2013 r. w przedmiocie stwierdzenia niedopuszczalności zażalenia.

W uzasadnieniu powyższego wyroku Sąd pierwszej instancji wskazał, że postanowieniem z dnia (...) sierpnia 2013 r. Powiatowy Inspektor Nadzoru Budowlanego w Jarosławiu wstrzymał inwestorom J. i J. P. budowę obejmującą: remont budynku mieszkalno-usługowego i jego nadbudowę, prowadzoną w sposób istotnie odbiegający od ustaleń i warunków określonych w pozwoleniu na budowę i zatwierdzonego projektu budowlanego.

Zażalenie na powyższe postanowienie złożył J. P., działając w imieniu własnym oraz żony J.

Organ odwoławczy wezwał J. P. do przedłożenia pełnomocnictwa do reprezentowania żony w przedmiotowym postępowaniu, pod rygorem rozpoznania zażalenia pochodzącego jedynie od niego i pozostawienia bez rozpoznania zażalenia J. P., w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania. Wezwanie doręczono mu osobiście w dniu 15 listopada 2013 r. W odpowiedzi J. P. nadesłał w dniu 25 listopada 2013 r. (data stempla pocztowego) dokument pełnomocnictwa, nadto wyjaśnił, że pełnomocnictwo to składał wcześniej, przy zgłoszeniu zamiaru remontu budynku.

Postanowieniem z dnia (...) grudnia 2013 r. Podkarpacki Wojewódzki Inspektor Nadzoru Budowlanego na podstawie art. 134 k.p.a. stwierdził, że zażalenie J. P. – pełnomocnika jest niedopuszczalne, ponieważ zostało nadesłane z uchybieniem wyznaczonemu terminowi, co świadczy o bezskuteczności tej czynności. Ponadto jego treść nie spełniała wymagań wezwania i dlatego zażalenie to pozostawiono bez rozpoznania. Takie rozstrzygnięcie jest w ocenie organu odwoławczego jedną z form stwierdzenia niedopuszczalności środka odwoławczego w rozumieniu art. 134 k.p.a.

Skargę na powyższe postanowienie złożył J. P.

Rozpoznając powyższą skargę, Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał ją za uzasadnioną i uchylił zaskarżone postanowienie.

W ocenie Sądu termin do uzupełnienia braku formalnego zażalenia jest terminem instrukcyjnym, który na wniosek strony może być przedłużony. Tak więc organ drugiej instancji błędnie przyjął, że czynność procesowa dokonana po terminie jest bezskuteczna.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku złożył Podkarpacki Wojewódzki Inspektor Nadzoru Budowlanego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna podlega oddaleniu, gdyż zaskarżone orzeczenie odpowiada prawu.

Stwierdzić trzeba, że co do zasady zażalenie jest niesformalizowanym środkiem prawnym i nie wymaga zachowania szczególnej formy oraz szczegółowego uzasadnienia. Natomiast aby mogło wywołać skutek procesowy, musi zostać złożone w przewidzianym trybie i terminie. Powinno z niego wynikać, że strona je wnosząca jest niezadowolona z wydanej decyzji (art. 128 § 1 k.p.a.), oraz musi ono spełniać minimalne wymogi ustanowione dla pism procesowych składanych w postępowaniu administracyjnym. Należy w nim zatem wskazać osobę, od której ono pochodzi. Nieodzownym jego elementem jest również podpis, który wskazuje osobę wnoszącego oraz pozwala zidentyfikować, czy podanie pochodzi od legitymowanego i właściwie reprezentowanego podmiotu. Organ po otrzymaniu zażalenia zobowiązany jest podjąć działania umożliwiające dokładne określenie osoby, która składa taki środek. Powinien też zbadać, czy zażalenie spełnia określone wymogi, w tym czy zostało ono wniesione i podpisane przez uprawniony do tego podmiot. Ustalenia takie nie zależą od swobodnego uznania organu, ale wynikają z bezwzględnie obowiązujących norm prawnych. Jeżeli środek odwoławczy nie spełnia wymogów formalnych, to jest bezskuteczny, co wyklucza dopuszczalność przystąpienia przez organ do jego merytorycznego rozpoznania. Organ zobowiązany jest najpierw wezwać wnoszącego do usunięcia braków formalnych odwołania (zażalenia), ewentualnie także do nadesłania innych niezbędnych wyjaśnień na piśmie (art. 50 § 1 k.p.a.), z zastrzeżeniem konsekwencji prawnych w razie niezastosowania się do wezwania, a po bezskutecznym upływie zakreślonego terminu zastosować się do dyspozycji art. 134 w zw. z art. 144 k.p.a. W takim bowiem przypadku zachodzą przesłanki do stwierdzenia niedopuszczalności zażalenia. W postępowaniu zażaleniowym nie ma zastosowania instytucja pozostawienia zażalenia bez rozpoznania, przewidziana w art. 64 k.p.a. Ten ostatni jest przepisem regulującym postępowanie przed organem pierwszej instancji, a przepisy regulujące to postępowanie mogą mieć zastosowanie w postępowaniu zażaleniowym czy odwoławczym tylko w sprawach nieuregulowanych odmiennie przepisami o postępowaniu drugoinstancyjnym (rozdział 10 Działu II k.p.a.). Skoro kwestia formalnego zakończenia postępowania została uregulowana w art. 134 k.p.a. odmiennie (nieuzupełnienie braków zażalenia czy odwołania w terminie skutkuje niedopuszczalnością takiego środka), to zgodnie z regułą wykładni *lex specialis derogat legi generali* należy przyjąć, że w postępowaniu zażaleniowym i odwoławczym art. 64 k.p.a. nie ma zastosowania. Nie bez znaczenia pozostaje również kwestia zabezpieczenia stronie możliwości ochrony jej praw w postępowaniu odwoławczym za pomocą orzeczenia opartego na art. 134 k.p.a.

Wskazując powyższe, podkreślić jednak trzeba, że możliwość zastosowania przez organ stosownego rygoru jest uzależniona przede wszystkim od prawidłowego poinformowania podmiotu wzywanego do uzupełnienia braków formalnych – w rozpoznawanym przypadku zażalenia – o skutkach niezastosowania się do tego wezwania. Zgodnie bowiem z treścią art. 9 k.p.a.: „organy administracji publicznej są obowiązane do należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania administracyjnego. Organy czuwają nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu nieznajomości prawa, i w tym celu udzielają im niezbędnych wy-

jaśnień i wskazówek". Przepis ten ma na celu zabezpieczenie interesów stron tego postępowania, aby wskutek nieznajomości prawa nie poniosły one szkody. Za takie działanie należy z pewnością uznać pouczenie strony wnoszącej środek odwoławczy o skutkach nieuzupełnienia w wyznaczonym terminie tego podania. Zagrożenie ograniczenia prawa strony do dwukrotnego rozpoznania jej sprawy, a więc ograniczenia jej prawa do procesu, wymaga od organu poinformowania strony odwołującej się o skutkach jej bierności w wykonaniu kierowanych do niej wezwań. Są to zatem takie „okoliczności prawne", które mogą mieć wpływ na ustalenie praw i obowiązków strony, a więc przesłanki, o których mowa w art. 9 k.p.a.

W okolicznościach niniejszej sprawy nie można zaakceptować poglądu organu odwoławczego wyrażonego w uzasadnieniu skarżonego aktu, że „pozostawienie odwołania bez rozpoznania stanowi jedną z postaci stwierdzenia niedopuszczalności zażalenia".

W tym stanie sprawy Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 P.p.s.a. wyrokiem z 31 maja 2016 r. o sygn. II OSK 2355/14 oddalił skargę kasacyjną.

Od skargi na decyzję o odszkodowaniu za wywłaszczenie nieruchomości pobiera się wpis stosunkowy

Wnioskiem z 21 czerwca 2016 r. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł o podjęcie uchwały w składzie siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego wyjaśniającej następujące zagadnienie, będące przedmiotem rozbieżności w orzecznictwie sądowym.

„Czy od skargi na decyzję o ustaleniu odszkodowania za wywłaszczenie własności nieruchomości wydaną na podstawie art. 129 ust. 5 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2015 r. poz. 1774 ze zm.) pobiera się wpis stosunkowy?".

We wniosku Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wywiódł, że analiza orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczącego wpisu sądowego w sprawach, w których przedmiotem była odrębna decyzja o ustaleniu odszkodowania za wywłaszczenie nieruchomości wydana na podstawie art. 129 ust. 5 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, ujawniła istnienie niejednolitej praktyki orzeczniczej w kwestii, czy w tego rodzaju sprawach należy uiścić wpis stały, czy stosunkowy.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje.

Spraw, w których przedmiotem zaskarżenia jest decyzja ustalająca odszkodowanie, nie można utożsamiać ze sprawami, w których skargi dotyczą decyzji zawierających orzeczenie o wywłaszczeniu i ustaleniu odszkodowania jako obligatoryjnym elemencie decyzji o wywłaszczeniu.

Opłatami publicznymi niezbędnymi do celowego dochodzenia praw w postępowaniu sądowoadministracyjnym są opłaty sądowe stanowiące element kosztów sądowych.

Rodzajem opłaty sądowej jest wpis, którego uiszczenie, ze względu na treść art. 220 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm. – dalej: P.p.s.a.), jest konieczne do zainicjowania skargą postępowania przed sądem administracyjnym. Konieczność uiszczenia wpisu sądowego jest także związana z wniesieniem skargi kasacyjnej, zażalenia i skargi o wznowienie postępowania.

Na podstawie regulacji zawartych w art. 215–217 i art. 230–231 P.p.s.a. można wyróżnić dwie kategorie spraw. Pierwszą, w której przedmiotem zaskarżenia jest należność pieniężna, oraz drugą, w której przedmiotu zaskarżenia nie da się określić w postaci należności pieniężnej.

W treści art. 230 § 1 P.p.s.a. wyróżnione zostały dwa rodzaje wpisów: stosunkowy i stały. Wpis stosunkowy pobiera się w sprawach, w których przedmiotem zaskarżenia są należ-

ności pieniężne, co oznacza, że charakter wpisu nie zależy od pozytywnego czy negatywnego rozstrzygnięcia dla strony, ale od tego, czy sprawa dotyczy należności pieniężnej, czy nie. Wpis jest stały, jeżeli jego wysokość wynika kwotowo wprost z przepisu prawa.

Wysokość wpisów stosunkowego i stałego, a także katalog spraw, w których pobierany jest wpis stały, określa wydane na podstawie art. 233 P.p.s.a. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Wysokość wpisu stałego ma cechy stabilności i niezmienności, określona jest bowiem w § 2 tego rozporządzenia. Wysokość wpisu stosunkowego ustalana na podstawie § 1 tego rozporządzenia jest uzależniona od wartości przedmiotu zaskarżenia podanej w skardze przez stronę bądź ustalonej przez sąd.

Zagadnienie prawne przedstawione przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczy wątpliwości co do rodzaju należnego wpisu od skargi na decyzję o ustaleniu odszkodowania za wywłaszczenie własności nieruchomości wydaną na podstawie art. 129 ust. 5 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Przepis ten stanowi, że starosta wykonujący zadanie z zakresu administracji rządowej wydaje odrębną decyzję o odszkodowaniu: w przypadkach, o których mowa w art. 98 ust. 3 (odszkodowanie za działki wydzielone pod drogi publiczne), art. 106 ust. 1 (odszkodowanie za działki wydzielone pod nowe drogi albo poszerzenie dróg istniejących) i art. 124–126 (odszkodowanie za ograniczenie sposobu korzystania z nieruchomości, za udostępnienie nieruchomości w celu wykonania stosownych czynności i za czasowe zajęcie nieruchomości); na wniosek podmiotu realizującego cel publiczny lub właściciela wywłaszczonej nieruchomości oraz gdy nastąpiło pozbawienie praw do nieruchomości bez ustalenia odszkodowania, a obowiązujące przepisy przewidują jego ustalenie.

Odszkodowanie za wywłaszczoną własność nieruchomości stanowi jedną z form zadośćuczynienia za szkodę wynikającą z władczej i zgodnej z prawem działalności organów administracji. Zasadniczym przedmiotem zaskarżonej decyzji w takiej sprawie nie jest pozbawienie prawa własności nieruchomości, ale należność pieniężna w przedstawionym wyżej rozumieniu przepisów art. 216 i art. 231 P.p.s.a., skarżący może bowiem kwestionować tylko ustalenie wysokości odszkodowania zawarte w decyzji o odszkodowaniu. Decyzja o ustaleniu wysokości odszkodowania kończy odrębne postępowanie w sprawie, choć oczywiście do jej wydania konieczne jest uprzednie wydanie decyzji, której skutkiem jest wywłaszczenie.

Uznać zatem należy, że decyzja o ustaleniu odszkodowania posiada odrębny byt, jest formalnie i materialnie odrębną sprawą od sprawy w przedmiocie wywłaszczenia. Decyzja taka kreuje jedynie należność pieniężną w postaci odszkodowania. Z takiej decyzji można wprost wyprowadzić obowiązek uiszczenia określonej kwoty pieniężnej.

Konkludując, skoro przedmiotem sprawy jest wyłącznie odszkodowanie, to wpisem od skargi należnym w takiej sprawie jest wpis stosunkowy określony w art. 231 P.p.s.a. w zw. z § 1 rozporządzenia w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zależny od wartości przedmiotu zaskarżenia. Odnosi się bowiem tylko do sumy pieniężnej, jaką jest kwota odszkodowania, nie zaś także do faktu wywłaszczenia nieruchomości.

Wysokość wpisu od takich skarg została co do zasady ustalona na poziomie, który nie uniemożliwia realizacji prawa do sądu. Ustawodawca wziął bowiem pod uwagę specyfikę rozpoznawanych spraw przez sądy administracyjne i wysokość wpisów stosunkowych od skarg do nich wnoszonych określił na znacznie niższym poziomie niż opłaty pobierane w sprawach o odszkodowanie w postępowaniach przed sądem powszechnym.

Odpowiedni system środków zapewniających korzystanie z prawa do sądu osobom, które nie są w stanie, z uwagi na sytuację materialną, ponieść tych opłat lub kosztów ustanowienia

profesjonalnego pełnomocnika, stanowi wyraz gwarancji prawa do sądu. Do środków takich należy instytucja prawa pomocy, której elementami są zwolnienie od kosztów sądowych i ustanowienie pełnomocnika zawodowego.

Ze względu na przedstawioną powyżej argumentację na pytanie Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego należy udzielić następującej odpowiedzi:

„Od skargi na decyzję o ustaleniu odszkodowania za wywłaszczenie własności nieruchomości wydanej na podstawie art. 129 ust. 5 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2015 r. poz. 1774 ze zm.) pobiera się wpis stosunkowy, o którym mowa w art. 231 P.p.s.a.".

Z tych powodów Naczelny Sąd Administracyjny podjął uchwałę o sygn. OPS 1/16 z 3 października 2016 r., formułując wyżej wymienioną zasadę.

Charakter decyzji podatkowej o odpowiedzialności spadkobiercy

Wnioskiem z 30 listopada 2015 r. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, działając na podstawie art. 36 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1647 ze zm. – dalej: P.u.s.a.) oraz art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm. – dalej: P.p.s.a.), wniósł o podjęcie uchwały wyjaśniającej:

„Czy do decyzji o odpowiedzialności spadkobiercy przewidzianej w art. 100 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm. – dalej: o.p.) stosuje się art. 68 § 1 powołanej ustawy?"

Uzasadniając wniosek, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego podniósł, że interpretując i stosując te przepisy prawne, składy orzekające zajmują dwa odmienne stanowiska.

Według pierwszego z nich decyzja wydana na podstawie art. 100 § 1 o.p. o odpowiedzialności spadkobiercy jest decyzją konstytutywną z art. 21 § 1 pkt 2 o.p., a to oznacza, że odnosi się do niej art. 68 § 1 o.p. W uzasadnieniach tego poglądu podkreślano, że dla oceny charakteru decyzji, o której mowa w art. 100 § 1 o.p., przesądzający jest sposób powstania zobowiązania podatkowego. Wskazywano, że organy podatkowe, orzekając o zakresie odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców dopiero po przeprowadzeniu postępowania podatkowego z uwzględnieniem przepisów Kodeksu cywilnego o sposobie przyjęcia spadku lub jego odrzuceniu oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe, stosownie do art. 98 § 1 o.p., uwzględniając wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy, ustalają wysokość zobowiązania, za które odpowiadają poszczególni spadkobiercy.

Uwzględniając, że spadkobierca może spadek odrzucić, przyjąć wprost lub z dobrodziejstwem inwentarza, zobowiązanie może nie wystąpić albo być w innej wysokości niż zobowiązanie spadkodawcy.

W orzecznictwie prezentowany jest równocześnie pogląd odmienny. Zgodnie z nim decyzja o odpowiedzialności spadkobiercy wydawana na podstawie art. 100 o.p. ma charakter deklaratoryjny, co oznacza, że może być wydana do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, za które odpowiada spadkobierca zgodnie z art. 70 § 1 o.p.

Na deklaratoryjny charakter takiej decyzji wskazuje zawarte w art. 98 o.p. odesłanie do przepisów Kodeksu cywilnego w zakresie przyjęcia i odrzucenia spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje.

Wniosek Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego należy uznać za uzasadnio-

ny. Stosowanie wymienionych we wniosku przepisów prawa, a w szczególności art. 100 i art. 68 § 1 o.p., wywołało bowiem rozbieżności w orzecznictwie, przede wszystkim co do możliwości stosowania przepisu o przedawnieniu prawa do wydania przez organ podatkowy decyzji o wymiarze zobowiązania podatkowego (art. 68 § 1 o.p.), do decyzji o zakresie odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców (art. 100 § 1 i 2 o.p.), a także do decyzji, o których mowa w art. 100 § 2a o.p.

Rozważania w sprawie należy rozpocząć od przedstawienia uwag natury ogólnej, dotyczących kryteriów i przesłanek podziału decyzji na decyzje deklaratoryjne i konstytutywne.

Podnosi się, że akty konstytutywne to akty, „za pomocą których kompetentny organ na mocy przyznanej mu ustawowo władzy tworzy, zmienia lub uchyla stosunki prawne". Zatem są to akty działające „dopiero od chwili swego skutecznego wydania, a więc właśnie od chwili ich wydania (*ex nunc*), co oznacza, że działają na przyszłość". Tworzą one nowe obowiązki i przyznają uprawnienia.

Z kolei akty deklaratoryjne to akty, jak pisze K. Ziemski, „które na mocy orzeczniczego subsumowania w wiążący sposób przyporządkowują poszczególne stosunki pod określone normy prawne, a zatem takie, które władczo stwierdzają stosunki prawne, przy czym skuteczność prawna tych aktów jest zasadniczo cofnięta do punktu czasowego powstania (względnie: stwierdzenia) istniejącego stosunku prawnego, co w konsekwencji pozwala na przyjęcie tezy, iż akty te działają *ex tunc*". Stwierdzają one jedynie istnienie pewnych skutków prawnych powstałych z mocy prawa z chwilą zaistnienia określonego stanu faktycznego (zdarzenia).

Kryterium, które się wskazuje jako odróżniające akt deklaratoryjny od konstytutywnego, jest to, 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.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt przedstawionego pytania, trzeba przytoczyć treść art. 100 o.p.

„Art. 100. § 1. 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.

§ 2. 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.

§ 2a. 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.

§ 3. Termin płatności przez spadkobiercę zobowiązań, o których mowa w § 2, wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji".

Decyzję konstytutywną (ustalającą) – jak wynika z art. 21 § 1 pkt 2 o.p. – można wydać tylko w stosunku do podmiotu, na którym ciąży obowiązek podatkowy. Obowiązkiem podatkowym jest – jak to wynika z art. 4 o.p. – „wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach". Obowiązek ten musi więc wynikać z ustaw podatkowych, a w świetle art. 3 pkt 1 o.p. ustawa – Ordynacja podatkowa ustawą podatkową nie jest.

W § 2 art. 100 o.p. mówi się o zobowiązaniach spadkodawcy, o których mowa w art. 98 § 1 i 2 z zastrzeżeniem § 2a, które organ podatkowy ma określić w decyzji, i chodzi tu o zo-

bowiązania znane na dzień otwarcia spadku. Zobowiązania te (zob. art. 59 § 1 i 2 o.p.) istnieją w dniu otwarcia spadku, a śmierć spadkodawcy ich nie unicestwiła. Przejmą je spadkobiercy jako sukcesorzy. Są to zobowiązania (należności) spadkodawcy, a nie spadkobiercy.

Można więc powiedzieć, że przedmiotem rozstrzygnięcia organu podatkowego w przypadkach określonych w art. 100 o.p. będzie „zakres odpowiedzialności spadkobiercy". Z zakresem tej odpowiedzialności związana jest też sama odpowiedzialność za zobowiązania spadkodawcy.

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). Odpowiedzialność tę przed działem spadku określa się jako solidarną, a po dziale spadku – jako odnoszącą się do wysokości ich udziału w spadku.

Z art. 1020 k.c., który ma zastosowanie do postępowania o zakresie odpowiedzialności spadkobierców, wynika, że spadkobierca, który spadek odrzucił, zostaje wyłączony od dziedziczenia, jakby nie dożył otwarcia spadku. Skutek ten następuje *ex tunc*. Postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku przez spadkobiercę jest więc postanowieniem deklaratoryjnym.

Przedmiotem działu spadku mogą być tylko aktywa, natomiast podział długów następuje z mocy prawa odpowiednio do udziałów w aktywach. W decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej organ podatkowy powinien (art. 107 § 2 o.p. jako przepis ogólny) wskazać nie tylko te należności, za które te osoby trzecie odpowiadają, ale przede wszystkim przesądzić przesłanki tej odpowiedzialności.

Przykładowo, członkowie zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nie odpowiadają dlatego, że zostali do tej grupy zaliczeni (że nimi są, jak w przypadku spadkobierców), a dlatego, że np. we właściwym czasie nie zgłosili wniosku o ogłoszenie upadłości.

Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy jest decyzją deklaratoryjną, albowiem: określa ona należności spadkodawcy istniejące w dniu otwarcia spadku, jest późniejsza niż termin otwarcia spadku, określa stan i zakres przedmiotowy i podmiotowy odpowiedzialności spadkobierców z mocą wsteczną, a więc *ex tunc*.

Z art. 68 § 1 o.p. wynika, że: „Zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy". Warto tu jeszcze przytoczyć treść art. 99 o.p. (zauważyć jednak trzeba, że art. 68 istniejący w treści tego przepisu został skreślony od dnia 1 stycznia 2016 r.), z którego wynika, że: „Bieg terminów przewidzianych w art. 68, 70, 71, 77 § 1 oraz art. 80 § 1 ulega zawieszeniu od dnia śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, nie dłużej jednak niż do dnia, w którym upłynęły dwa lata od śmierci spadkodawcy".

W tym stanie sprawy należy wyrazić pogląd, że 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) nie stosuje się art. 68 § 1 powołanej ustawy. Pogląd ten wyrażony został w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego o sygn. II FPS 6/15 z 23 maja 2016 r.