

ZASADY ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA (TAKŻE CUDZE) ZALEGŁOŚCI PODATKOWE

1. Zakres odpowiedzialności dłużnika podatkowego	str. 1	7. Ulga w spłacie cudzej zaległości podatkowej	str. 3
2. Zajęcie pustego rachunku bankowego	str. 1	8. Postępowanie w sprawie odpowiedzialności zarządu	str. 4
3. Wniosek o ulgę w czasie egzekucji administracyjnej	str. 2	9. Zapłata podatku po śmierci podatnika	str. 4
4. Umorzenie bezskutecznej egzekucji administracyjnej	str. 2	10. Odpowiedzialność spadkobierców za zobowiązania zmarłego podatnika	str. 4
5. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe małżonka	str. 2		
6. Zasady odpowiedzialności za cudze zaległości podatkowe	str. 3		

1. Zakres odpowiedzialności dłużnika podatkowego

Urząd skarbowy może zająć na spłatę zaległości podatkowych składniki majątkowe dłużnika. Powinien jednak stosować środki najmniej uciążliwe dla dłużnika.

Zajęcie majątku

Podatnik odpowiada za niezapłacone podatki całym swoim majątkiem. Stanowi tak art. 26 Ordynacji podatkowej. Urząd skarbowy może w toku postępowania egzekucyjnego zająć m.in. rachunki bankowe, pensję, wierzytelności z tytułu dostaw, robót czy usług, rzeczy ruchome, nieruchomości (patrz ramka).

Są jednak rzeczy i prawa majątkowe niepodlegające egzekucji. Taki katalog wprowadzono z myślą o zapewnieniu dłużnikowi i jego rodzinie minimum egzystencji. Urząd skarbowy nie może zająć podstawowych przedmiotów urządzenia domowego, przedmiotów potrzebnych dłużnikowi i członkom jego rodziny do nauki czy narzędzi i innych przedmiotów niezbędnych dłużnikowi do pracy zarobkowej wykonywanej osobiście (z wyjątkiem środków transportu). Egzekucji nie podlegają alimenty, dodatki rodzinne, zasiłki dla opiekunów czy świad-

czenia z pomocy społecznej. Te i inne wyłączenia wymienione zostały w art. 8–10 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Uciążliwy środek

Organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne, które prowadzą bezpośrednio do wykonania obowiązku (uzyskania dochodzonej należności), a spośród kilku takich środków – środki najmniej uciążliwe dla dłużnika.

Należy pamiętać, że każdy środek egzekucyjny jest w jakimś stopniu uciążliwy, ponieważ ogranicza swobodę dysponowania zajęтым składnikiem majątku. Urząd skarbowy ma obowiązek kierować się nie tylko zasadą stosowania jak najłagodniejszego środka egzekucyjnego, ale także zasadą celowości. Oznacza to, że musi sięgać po środki egzekucyjne prowadzące bezpośrednio do spłaty dochodzonej kwoty, a spośród kilku takich środków powinien wybierać te najmniej uciążliwe.

Jeżeli dłużnik uważa, że w jego przypadku został zastosowany zbyt uciążliwy środek egzekucyjny, może wnieść skargę na podstawie art. 54 § 1 pkt 2 ustawy

o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Wnosząc skargę, nie wystarczy jednak wskazać, dlaczego dany środek egzekucyjny jest dokuczliwy, czyli w jaki sposób utrudnia lub uniemożliwia dłużnikowi funkcjonowanie. Dłużnik musi także wskazać składnik (składniki) majątku, który można zająć w zamian, aby mogła być prowadzona skuteczna egzekucja administracyjna (por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 października 2023 r., sygn. akt I SA/Gd 826/22).

Zwolnienie z egzekucji

Sposobem na uchronienie się przed prowadzeniem egzekucji z określonych składników majątku (które w świetle prawa mogą być zajęte) jest złożenie wniosku o zwolnienie ich z egzekucji (w całości lub części).

Zwolnienie można uzyskać na czas oznaczony lub bezterminowo. Za zastosowaniem takiego rozwiązania musi przemawiać ważny interes dłużnika. Przewiduje to art. 13 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Dłużnik musi uzasadnić zwolnienie z egzekucji określonych rzeczy lub praw majątkowych. Wymagane jest także wskazanie innych składników mienia, z których możliwe jest prowadzenie egzekucji i spłata zaległości podatkowej. Celem zwolnienia z egzekucji nie jest bowiem całkowite zaprzestanie dochodzenia należności, lecz skierowanie działań do innych rzeczy, praw majątkowych czy wierzytelności. Zwolnienie nie może doprowadzić do bezskuteczności egzekucji i pozbawienia wierzyciela podatkowego możliwości ściągnięcia długu (por. wyrok NSA z dnia 25 marca 2021 r., sygn. akt III FSK 2699/21).

Zastosowanie zwolnienia nie oznacza zwrotu ściągniętych już środków. Nie służy ono niwelowaniu skutków dokonanych czynności egzekucyjnych, lecz ogranicza egzekucję na przyszłość (por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 26 lutego 2021 r., sygn. akt I SA/Lu 532/20).

2. Zajęcie pustego rachunku bankowego

Urząd skarbowy wszczął postępowanie egzekucyjne mające na celu ściągnięcie zaległego podatku PIT. Został zajęty mój rachunek bankowy. Na koncie nie mam żadnych środków. Czy zajęcie jest skuteczne i spowodowało przerwanie biegu terminu przedawnienia egzekwowanego podatku?

TAK. Zajęcie pustego rachunku bankowego skutkuje przerwaniem biegu terminu przedawnienia egzekwowanego zobowiązania podatkowego.

Środkiem egzekucyjnym, jaki urząd skarbowy może zastosować w toku postępowania egzekucyjnego mającego na celu ściągnięcie zaległości podatkowej, jest zajęcie wierzytelności pieniężnej z rachunku bankowego dłużnika. Zajęcie następuje na podstawie zawiadomienia przesłanego do banku. Jednocześnie urząd skarbowy informuje dłużnika o zajęciu jego konta. Przekazuje mu odpis zawiadomienia skierowanego do banku. Wraz z nim przesyła odpis tytułu wykonawczego, na podstawie którego prowadzona jest egzekucja administracyjna, jeżeli dłużnik nie dostał go wcześniej. Zajęcie wierzytelności z rachunku bankowego jest dokonane z chwilą doręczenia bankowi zawiadomienia o zajęciu i obejmuje nie tylko kwoty znajdujące się na nim w momencie doręczenia bankowi zawiadomienia o zajęciu, ale także środki, które zostaną na niego wpłacone później.

Wszczęcie postępowania egzekucyjnego daje urzędowi skarbowemu więcej czasu na dochodzenie zaległości podatkowej. Przedawnienie zobowiązania podatkowego następuje zasadniczo po 5 latach, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym

upłynął termin płatności podatku. Zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony, powoduje natomiast przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Termin przedawnienia biegnie po przerwaniu na nowo (od początku) od dnia następującego po dniu, w którym został zastosowany środek egzekucyjny. Stanowi tak art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej.

Zajęcie rachunku bankowego, o którym podatnik został powiadomiony, powoduje przerwanie biegu terminu przedawnienia egzekwowanego zobowiązania podatkowego. Nie ma znaczenia, czy w chwili dokonania zajęcia środki pieniężne były na koncie czy nie. Zajęcie byłoby nieskuteczne, gdyby bank nie prowadził rachunku dla dłużnika w momencie, kiedy otrzymał z urzędu skarbowego zawiadomienie o zajęciu. Fakt braku środków pieniężnych na zajęтым koncie nie ma natomiast żadnego znaczenia dla skuteczności przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zarówno zajęcie rachunku bankowego (zastosowanie środka egzekucyjnego), jak i zawiadomienie o tym podatnika muszą nastąpić przed upływem terminu przedawnienia egzekwowanego podatku (por. uchwałę NSA z dnia 3 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 6/12).

Środki egzekucyjne stosowane w egzekucji administracyjnej dotyczące należności pieniężnej to zajęcie:

- pieniędzy,
- wynagrodzenia za pracę,
- świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego oraz ubezpieczenia społecznego, a także renty socjalnej,
- rachunków bankowych,
- innych wierzytelności pieniężnych,
- praw z instrumentów finansowych w rozumieniu przepisów o obrocie instrumentami finansowymi, zapisanych na rachunku papierów wartościowych lub innym rachunku, oraz wierzytelności z rachunku pieniężnego służącego do obsługi takich rachunków,
- papierów wartościowych niezapisanych na rachunku papierów wartościowych,
- praw majątkowych zarejestrowanych w rejestrze akcjonariuszy,
- weksla,
- autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych oraz praw własności przemysłowej,
- udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością,
- pozostałych praw majątkowych,
- ruchomości,
- nieruchomości.

„(...) mimo całkowitego braku środków na zajęтым rachunku bankowym lub braku środków wystarczających do zaspokojenia należności z wszystkich egzekwowanych tytułów wykonawczych, zajęcie takiego rachunku i zawiadomienie o tym zobowiązanego jest skutecznym zastosowaniem środka egzekucyjnego, prowadzącym do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań wymienionych we wszystkich tytułach wykonawczych będących podstawą zajęcia”.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 stycznia 2024 r., sygn. akt III SA/Wr 71/23

3. Wniosek o ulgę w czasie egzekucji administracyjnej

Urząd skarbowy wszczął postępowanie egzekucyjne w związku z niezapłaceniem przeze mnie w terminie podatku PIT za 2023 r. Czy złożenie przeze mnie wniosku o rozłożenie spłaty dochodzonej zaległości podatkowej na raty wstrzyma postępowanie egzekucyjne?

NIE. Samo złożenie przez podatnika w toku postępowania egzekucyjnego wniosku o rozłożenie zapłaty dochodzonej zaległości podatkowej na raty nie powoduje wstrzymania postępowania egzekucyjnego.

W uzasadnionych przypadkach urząd skarbowy, na wniosek podatnika, może rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. Wniosek o udzielenie ulgi może być złożony w toku postępowania egzekucyjnego mającego na celu ściągnięcie tej zaległości podatkowej. Nie ma to jednak wpływu na jego bieg. Złożenie wniosku nie stanowi podstawy zawieszenia albo umorzenia postępowania egzekucyjnego. Obie te procedury – postępowanie w sprawie przyznania ulgi w spłacie zaległości podatkowej oraz postępowanie egzekucyjne – mogą toczyć się równocześnie. Dopiero rozłożenie zapłaty dochodzonej kwoty na raty, w formie prawomocnej decyzji organu podatkowego, skutkuje zawieszeniem postępowania egzekucyjnego. Wskazuje tak art. 56 § 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Zawieszenie postępowania egzekucyjnego nie oznacza jego zakończenia. Może być ono podjęte w przypadku niewywiązywania

się przez podatnika z układu ratalnego. W wyniku przyznania ulgi nowym terminem płatności staje się dzień, w którym zgodnie z decyzją powinna nastąpić zapłata poszczególnych rat, na jakie zaległość podatkowa została rozłożona. Konsekwencją nieuregulowania raty w terminie jest wygaśnięcie decyzji przyznającej ulgę w części dotyczącej tej niezapłaconej raty. Pozostaje ona ważna odnośnie pozostałych – niewymagalnych – rat. Niedotrzymanie jednak terminu płatności trzech rat skutkuje wygaśnięciem z mocy prawa decyzji o rozłożeniu na raty zapłaty zaległości podatkowej w zakresie wszystkich nieuiszczonych rat. Reguluje to art. 67da § 2 Ordynacji podatkowej. Kwota wymagalnej, a nieuregulowanej raty (rat) może być ściągnięta w trybie egzekucyjnym. Postępowanie egzekucyjne zawieszone w związku z rozłożeniem na raty spłaty dochodzonej należności organ egzekucyjny podejmuje w zakresie wskazanym przez wierzyciela. Stanowi tak art. 57 § 1a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Uregulowanie całej dochodzonej kwoty objętej układem ratalnym skutkuje umorzeniem zawieszonego postępowania egzekucyjnego.

4. Umorzenie bezskutecznej egzekucji administracyjnej

Mam zaległości podatkowe. Urząd skarbowy wszczął postępowanie egzekucyjne, ale je umorzył, ponieważ okazało się nieskuteczne. Czy w związku z umorzeniem postępowania egzekucyjnego wygasły niewyegzekwowane zaległości podatkowe?

NIE. Umorzenie bezskutecznego postępowania egzekucyjnego nie skutkuje umorzeniem nieściągniętej zaległości podatkowej.

Umorzenie nieefektywnego postępowania egzekucyjnego – nieprowadzącego do uzyskania środków na pokrycie dochodzonej należności – przewiduje art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Przepis ten stanowi, że postępowanie egzekucyjne może (nie musi) być umorzone w przypadku, gdy jego dalsze prowadzenie będzie bezskuteczne z powodu braku majątku lub źródła dochodu dłużnika, z których jest możliwe uzyskanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. Umorzenie postępowania egzekucyjnego powoduje uchylenie czynności egzekucyjnych. Pozostają jednak w mocy prawa osób trzecich nabyte na skutek tych czynności.

Umorzenie bezskutecznego postępowania egzekucyjnego nie jest jednoznaczne z umorzeniem nieściągniętej w jego trakcie zaległości podatkowej. Może jednak stanowić przesłankę jej umorzenia. Taka ulga może być przyznana na wniosek podatnika ze względu na jego ważny interes lub interes publiczny (art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej). Dozwolone jest również umorzenie zaległości podatkowej z urzędu,

jeżeli istnieje uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne (art. 67d § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

Koszty egzekucyjne to:
opłata manipulacyjna,
opłata egzekucyjna,
opłata za czynności egzekucyjne,
wydatki egzekucyjne.

Należy ponadto pamiętać, że organ egzekucyjny ma prawo ponownie wszcząć postępowanie egzekucyjne umorzone wcześniej ze względu na jego bezskuteczność, gdy zmieni się sytuacja majątkowa i finansowa dłużnika, tj. wierzyciel ujawni jego majątek lub źródła dochodu umożliwiające wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne. Ponowne podjęcie postępowania egzekucyjnego jest dopuszczalne do czasu upływu terminu przedawnienia nieściągniętego zobowiązania podatkowego. Podstawą jego podjęcia jest dotychczasowy tytuł wykonawczy (albo dalszy tytuł wykonawczy). Dłużnikowi doręcza się zamiast odpisu tytułu wykonawczego zawiadomienie o ponownym wszczęciu egzekucji administracyjnej.

5. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe małżonka

Podatnik, który jest w związku małżeńskim, odpowiada za obowiązujące go podatki majątkiem osobistym oraz majątkiem wspólnym swoim i małżonka.

Wspólny dorobek

Zasady funkcjonowania małżeńskiej wspólności majątkowej reguluje Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Majątek wspólny tworzą przedmioty majątkowe nabyte przez jednego lub oboje małżonków w czasie trwania wspólności majątkowej. Są to w szczególności: pobrane pensje, dochody z innej działalności zarobkowej, dochody z majątku wspólnego, środki zgromadzone na rachunku otwartego lub pracowniczego funduszu emerytalnego każdego z małżonków, środki zgromadzone na koncie lub subkoncie ogólnoeuropejskiego indywidualnego produktu emerytalnego (OIPE) każdego z małżonków. Majątek wspólny jest współwłasnością łączną. Nie może być podzielony w czasie trwania wspólności majątkowej. Cały majątek wspólny jest zarówno majątkiem tego małżonka, na którym ciąży obowiązek zapłaty podatku, jak i drugiego małżonka. Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków (patrz ramka).

Małżonkowie, którzy korzystają z prawa do łącznego opodatkowania swoich dochodów, ponoszą solidarną odpowiedzialność za zapłatę podatku wynikającego ze wspólnego zeznania podatkowego. Każdy z nich ma prawo i obowiązek uregulować cały podatek. Jeżeli jeden z małżonków umrze przed zapłatą podatku wynikającego ze wspólnego rozliczenia, drugi przejmuje pełną odpowiedzialność za jego uiszczenie. Wyłączone jest w tym przypadku odpowiedzialność innych spadkobierców.

Wyłączenie wspólności

Małżeńska wspólność majątkowa powstaje z mocy prawa z chwilą zawarcia związku małżeńskiego (chyba że małżonkowie podpiszą wcześniej umowę ustanawiającą rozdzielną wspólność majątkową).

Skutki prawne ograniczenia, zniesienia, wyłączenia lub ustania małżeńskiej wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem: zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej, zniesienia wspólności majątkowej prawomocnym orzeczeniem sądu, ustania wspólności majątkowej w przypadku ubezwłasnowolnienia małżonka, uprawnocnienia się orzeczenia sądu o separacji.

Koreluje to z art. 27e § 3 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Przepis ten stanowi, że zawarcie umowy majątkowej małżeńskiej lub wystąpienie innego zdarzenia skutkującego ograniczeniem, zniesieniem, wyłączeniem lub ustaniem odpowiedzialności dłużnika podatkowego (obejmującej jego majątek osobisty oraz majątek wspólny jego i małżonka) uznaje się za bezskuteczne do składnika majątkowego, który wchodziłby w skład majątku wspólnego, gdyby nie zawarto

umowy majątkowej małżeńskiej lub nie wystąpiło wspomniane zdarzenie prawne. Składnik ten uznaje się za wchodzący w skład majątku wspólnego.

Małżonek dłużnika podatkowego może wnieść sprzeciw w sprawie odpowiedzialności majątkiem wspólnym. Podstawą sprzeciwu jest ograniczenie, zniesienie, wyłączenie lub ustanie odpowiedzialności całością albo częścią majątku wspólnego. Argumentem potwierdzającym wyłączenie odpowiedzialności nie jest faktyczna separacja małżonków – separacja musi wynikać z prawomocnego orzeczenia sądu (por. wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 czerwca 2023 r., sygn. akt I SA/Ke 191/23).

Sprzeciw wnosi się do wierzyciela za pośrednictwem organu egzekucyjnego. Należy określić w nim istotę i zakres żądania oraz dowody uzasadniające to żądanie. Wierzyciel wydaje postanowienie, w którym sprzeciw: oddala, uznaje w całości, uznaje w części i w pozostałym zakresie go oddala. Postanowienie w sprawie sprzeciwu doręcza się małżonkowi dłużnika i dłużnikowi.

Na postanowienie o oddaleniu sprzeciwu przysługuje zażalenie. Jeżeli postanowienie stanie się ostateczne, wierzyciel niezwłocznie zawiadamia organ egzekucyjny o sposobie i dacie ostatecznego rozpatrzenia sprzeciwu. Do czasu zawiadomienia o tym organu egzekucyjnego, sprzedaży lub wykonaniu podlega wyłącznie odpowiednio rzecz lub prawo majątkowe wchodzące w skład majątku osobistego dłużnika. Nie dotyczy to wchodzącej w skład majątku wspólnego ruchomości ulegającej szybkiemu zepsuciu albo ruchomości, nad którą sprawowanie dozoru lub której przechowywanie powodowałoby wydatki niewspółmierne do jej wartości lub znaczne obniżenie jej wartości.

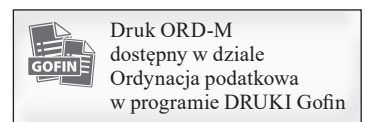
W przypadku ostatecznego oddalenia sprzeciwu małżonka dłużnika egzekucja z majątku wspólnego jest kontynuowana poprzez realizację zastosowanego środka egzekucyjnego lub zastosowanie kolejnego środka egzekucyjnego. Jeżeli sprzeciw zostanie ostatecznie uznany w całości albo w części, organ egzekucyjny uchyła czyn-

ność egzekucyjną odpowiednio w całości albo w części, jeżeli osoba trzecia nie nabyła rzeczy lub prawa majątkowego w egzekucji z majątku wspólnego, a także usuwa stwierdzoną wadę czynności egzekucyjnej.

Wiedza o długach

Istnieją sposoby na poznanie stanu zadłużenia współmałżonka.

Małżonek może wystąpić do urzędu skarbowego o wystawienie zaświadczenia o zaległościach podatkowych współmałżonka, także rozwiedzonego w zakresie zaległości powstałych w czasie trwania wspólności majątkowej. Przewiduje to art. 306h § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej. Zaświadczenie można uzyskać zasadniczo za zgodą małżonka będącego dłużnikiem podatkowym. Powinno być ona wyrażona na piśmie, z podpisem podatnika urzędowo lub notarialnie poświadczonym, albo w formie dokumentu elektronicznego. Zgoda nie jest potrzebna małżonkom pozostającym we wspólności majątkowej. Małżonek ubiegający się o zaświadczenie musi jednak złożyć oświadczenie o pozostawianiu z podatnikiem we wspólności majątkowej. Przedkłada się je na formularzu ORD-M.



Informację o stanie zadłużenia może na etapie postępowania egzekucyjnego uzyskać małżonek dłużnika podatkowego pozostający z nim we wspólności majątkowej. Wskazuje tak art. 27e § 4 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Organ egzekucyjny, na wniosek małżonka dłużnika, ma obowiązek zawiadomić go o aktualnej wysokości dochodzonej należności pieniężnej, odsetek za zwłokę, kosztów upomnienia i egzekucyjnych. Poucza go jednocześnie o zakazie rozporządzania uprzednio zajętą rzeczą lub prawem majątkowym wchodzących w skład majątku wspólnego oraz o zakazie realizacji tego prawa majątkowego poza częścią wolną od zajęcia.

Do majątku osobistego każdego z małżonków należą:

- przedmioty majątkowe nabyte przed powstaniem wspólności ustawowej,
- przedmioty majątkowe nabyte przez dziedziczenie, zapis lub darowiznę (chyba że spadkodawca lub darczyńca inaczej postanowił),
- prawa majątkowe wynikające ze wspólności łącznej podlegającej odrębnym przepisom,
- przedmioty majątkowe służące wyłącznie do zaspokajania osobistych potrzeb jednego z małżonków,
- prawa niezbywalne, które mogą przysługiwać tylko jednej osobie,
- przedmioty uzyskane z tytułu odszkodowania za uszkodzenie ciała lub wywołanie rozstroju zdrowia albo z tytułu zadośćuczynienia za doznana krzywdę; nie dotyczy to jednak renty należnej poszkodowanemu małżonkowi z powodu całkowitej lub częściowej utraty zdolności do pracy zarobkowej albo z powodu zwiększenia się jego potrzeb lub zmniejszenia widoków powodzenia na przyszłość,
- wierzytelności z tytułu wynagrodzenia za pracę lub z tytułu innej działalności zarobkowej jednego z małżonków,
- przedmioty majątkowe uzyskane z tytułu nagrody za osobiste osiągnięcia jednego z małżonków,
- prawa autorskie i prawa pokrewne, prawa własności przemysłowej oraz inne prawa twórcy,
- przedmioty majątkowe nabyte w zamian za składniki majątku osobistego (chyba że przepis szczególny stanowi inaczej).

6. Zasady odpowiedzialności za cudze zaległości podatkowe

Podatnik powinien sam regulować swoje zobowiązania podatkowe, ale jeżeli staje się niewypłacalny, spłatą mogą być obarczone osoby trzecie. Krąg osób trzecich odpowiedzialnych za cudze zaległości podatkowe jest zamknięty. Należą do niego wyłącznie podmioty wymienione w art. 110–117e Ordynacji podatkowej.

Potrzebna decyzja

Urząd skarbowy, chcąc zobligować osobę trzecią do uregulowania cudzych zaległości podatkowych, musi wydać decyzję. Postępowanie podatkowe w tej sprawie nie może być wszczęte przed upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania lub przed doręczeniem podatnikowi (płatnikowi) decyzji dotyczących obciążających go należności. Mowa o decyzji: określającej wysokość zobowiązania podatkowego, określającej kwotę zaległości podatkowej wskazanej w art. 52 oraz art. 52a Ordynacji podatkowej, w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku VAT, dotyczącej kwoty należnych odsetek za zwłokę, o odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany, a niewpłacony.

Od tej zasady przewidziano wyjątki. Wspomniane rozstrzygnięcia nie muszą poprzedzać decyzji o odpowiedzialności współników spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusza spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej. Urząd skarbowy może zawrzeć je w decyzji obligującej do uregulowania zaległości podatkowych spółki. Doręczenie wymienionych decyzji jest ponadto zbędne, jeżeli zaległość podatkowa dochodzona jest na podstawie deklaracji lub zeznania podatkowego. W takiej sytuacji jednak postępowanie w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej nie może być podjęte przed dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego.

Nieskuteczna egzekucja

Wszczęcie postępowania mającego na celu orzeczenie odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki kapitałowej jest dozwolone po spełnieniu dodatkowego warunku: egzekucja z majątku spółki musi okazać się w całości lub w części bezskuteczna. Podobnie jest w innych przypadkach, w których od-

powiednio stosuje się przepisy o odpowiedzialności członków zarządu, tj. art. 116 Ordynacji podatkowej.

Bezskuteczność egzekucji oznacza, że spółka nie posiada majątku, którego zajęcie pozwala na pokrycie jej zaległości podatkowych. Takie wnioski można zasadniczo wyciągnąć dopiero po przeprowadzeniu postępowania egzekucyjnego obejmującego zaległości podatkowe spółki, prowadzonego w stosunku do całego jej majątku, a następnie umorzonego jako nieskutkujące uzyskaniem dochodzonych należności. Sądy administracyjne przyznają jednak, że przesłanka bezskuteczności egzekucji może być spełniona nie tylko w przypadku przeprowadzenia postępowania egzekucyjnego, ale jeszcze przed zastosowaniem środków egzekucyjnych (por. wyrok NSA z dnia 8 listopada 2022 r., sygn. akt III FSK 1130/21) czy w razie oddalenia wniosku spółki o ogłoszenie upadłości z powodu braku majątku potrzebnego do pokrycia kosztów postępowania (por. wyrok NSA z dnia 18 listopada 2021 r., sygn. akt III FSK 4304/21). Bezskuteczność egzekucji może być ustalona na podstawie każdego prawnie dopuszczalnego dowodu. Nie musi tego przesądzać wyłącznie postanowienie o umorzeniu postępowania egzekucyjnego. Mogą za tym przemawiać inne działania organu egzekucyjnego, które nie pozostawiają wątpliwości, że zaległość podatkowa nie zostanie zaspokojona z majątku podatnika (por. wyrok NSA z dnia 4 października 2022 r., sygn. akt III FSK 3848/21).

Dla Prenumeratorów GOFIN

 Zbiór orzeczeń sądowych dostępny w serwisie www.orzecznictwo.gofin.pl

Odpowiedzialność osób trzecich ma zawsze charakter subsydiarny (posiłkowy). Realizacja decyzji o tej odpowiedzialności, czyli przymusowe dochodzenie wskazanego w niej zobowiązania, może mieć miejsce dopiero wówczas, gdy egzekucja z majątku podatnika okaże się w całości lub w części bezskuteczna, odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych albo nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej

w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w jej toku kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne.

Czas na decyzję

Decyzja o odpowiedzialności za cudze zaległości podatkowe musi zapaść w przewidzianym w prawie terminie.

W większości spraw urząd skarbowy ma na wydanie decyzji 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa. Inaczej jest w przypadku odpowiedzialności nabywcy towarów wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT (Dz. U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.) oraz pełnomocnika dokonującego rejestracji podatnika VAT. W tych dwóch sytuacjach decyzja nie może być wydana po 3 latach, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym odpowiednio – miała miejsce dostawa towarów albo upłynął 6-miesięczny okres od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego.

Wydanie decyzji oznacza jej sporządzenie i podpisanie, a nie doręczenie. Dotyczy przy tym decyzji organu pierwszej instancji. Decyzja organu odwoławczego nie ustala zobowiązania osoby trzeciej – stanowi jedynie przejaw kontroli poprawności tego ustalenia. Jeżeli przed upływem terminu organ pierwszej instancji wydał decyzję o odpowiedzialności osoby trzeciej, to organ odwoławczy może orzekać w sprawie po upływie tego terminu, z tym że nie może zwiększyć zakresu odpowiedzialności osoby trzeciej w porównaniu z treścią rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji (por. wyrok NSA z dnia 27 września 2022 r., sygn. akt III FSK 1978/21).

Termin wydania decyzji nie podlega modyfikacji. Nie wolno go przedłużyć. Nie może zostać zawieszony ani przerwany. Urząd skarbowy traci kompetencje do orzekania o odpowiedzialności osoby trzeciej po upływie wspomnianych odpowiednio 5 lub 3 lat. Nie powoduje to jednak automatycznie wygaśnięcia zobowiązania podatnika (płatnika). Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego wynosi 5 lat liczonych od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatno-

ści podatku, ale może wydłużyć się w wyniku zawieszenia lub przerwania jego biegu (por. wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2020 r., sygn. akt II FSK 1510/18). Decyzję o odpowiedzialności osoby trze-

ciej za cudze zaległości podatkowe można zakwestionować, wnosząc odwołanie, a następnie kierując skargę do sądu administracyjnego. Wpis od skargi w tej sprawie wynosi 500 zł.

Przykłady odpowiedzialności podatkowej osób trzecich:

- rozwiedziony lub pozostający w separacji małżonek podatnika – za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań powstałych w czasie trwania wspólności majątkowej,
- członek rodziny podatnika prowadzącego działalność gospodarczą (także osoba pozostająca z podatnikiem w faktycznym pożyciu), stale współdziałający z nim w wykonywaniu działalności, osiągający z tego tytułu korzyści – za zaległości podatkowe wynikające z tej działalności powstałe w okresie współdziałania,
- nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – za zaległości podatkowe związane z działalnością gospodarczą powstałe do dnia nabycia,
- jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną – za zaległości podatkowe przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą powstałe do dnia przekształcenia,
- spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo – za zaległości podatkowe związane z wniesionym przedsiębiorstwem powstałe do dnia jego wniesienia,
- firmujący swoim imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą działalność gospodarczą podatnika – za zaległości podatkowe powstałe podczas jej prowadzenia,
- wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej – za zaległości podatkowe spółki,
- członkowie zarządu – za zaległości podatkowe spółki z o.o., spółki z o.o. w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej, spółki akcyjnej w organizacji,
- członkowie organów zarządzających innych osób prawnych (np. stowarzyszenia) – za zaległości podatkowe tych osób,
- wspólnicy spółki z o.o. w organizacji, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej w organizacji – za zaległości podatkowe spółki, gdy spółka nie posiada zarządu i nie został powołany pełnomocnik,
- likwidatorzy spółki (z wyjątkiem likwidatorów ustanowionych przez sąd) – za zaległości podatkowe spółki powstałe w czasie likwidacji,
- osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału (osoby nowo zawiązane) – za zaległości podatkowe osoby prawnej dzielonej,
- podatnik dokonujący zapłaty należności za towar lub usługę przelewem na konto niewidniejące w Wykazie podatników VAT – za zaległości kontrahenta (dostawcy towarów lub usługodawcy zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny) w części VAT proporcjonalnie przypadającej na dostawę towarów lub świadczenie usług,
- podatnik wskazany w art. 105a ustawy o VAT – za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego na jego rzecz dostawy towarów (w zakresie i na zasadach określonych w ustawie o VAT),
- pełnomocnik podatnika VAT, o którym mowa w art. 96 ust. 4b ustawy o VAT – za zaległości podatkowe podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu 6 miesięcy od dnia zarejestrowania go jako podatnika VAT czynnego,
- zarządca sukcesyjny – za zaległości podatkowe związane z działalnością przedsiębiorstwa w spadku,
- fundacja rodzinna – za zaległości podatkowe fundatora powstałe przed ustanowieniem tej fundacji.

7. Ulga w spłacie cudzej zaległości podatkowej

Byłem członkiem zarządu spółki z o.o., która stała się niewypłacalna, a w konsekwencji nie regulowała podatków. Urząd skarbowy wydał decyzję o odpowiedzialności członków zarządu za jej zaległości podatkowe. Czy mogę ubiegać się o umorzenie obciążających mnie na podstawie tej decyzji zobowiązań spółki z o.o.?

TAK. Członek zarządu odpowiadający za zaległości podatkowe spółki z o.o. ma prawo ubiegać się o umorzenie swojego zobowiązania.

Przesłanki odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki z o.o. precyzuje art. 116 Ordynacji podatkowej. Członek zarządu ma prawo ubiegać się o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania wynikającego z decyzji o jego odpowiedzialności. Przesądza o tym art. 67c § 2 Ordynacji podatkowej. Możliwe jest: odroczenie płatności, rozłożenie zapłaty na raty lub umorze-

nie. Umorzenie może objąć także zobowiązanie członka zarządu do uregulowania należności płatniczych spółki z o.o., tj. podatków niepobranych lub pobranych, ale niewpłaconych w związku z wykonywaniem przez nią funkcji płatnika. Członek zarządu musi wykazać, odwołując się do własnej sytuacji finansowej, dlaczego nie jest w stanie uiścić obciążających go zaległości spółki z o.o.

Odroczenie płatności lub rozłożenie na raty spłaty zobowiązania ustalonego w decyzji o odpowiedzialności podatkowej członka zarządu będzie skutkowało za-

wieszeniem biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania. Zobowiązanie wynikające z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej przedawnia się po 3 latach, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym została ona doręczona adresatowi. Wskazuje tak art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej. Przykładowo, jeżeli decyzja została doręczona w 2024 r., to wynikające z niej zobowiązanie przedawni się zasadniczo z upływem 31 grudnia 2027 r. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania osoby trzeciej może ulec zawieszeniu lub przerwaniu. Zawieszenie jest

efektem udzielenia osobie trzeciej ulgi w spłacie jej zobowiązania – odroczenia płatności lub rozłożenia na raty. Upływ terminu przedawnienia przerywa natomiast ogłoszenie upadłości oraz zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym osoba trzecia została powiadomiona. Termin biegu przedawnienia po jego przerwaniu wynosi 3 lata.

Osoba trzecia zostaje zwolniona z przeniesionej na nią odpowiedzialności w przypadku wygaśnięcia zobowiązania podatnika (płatnika) jako głównego dłużnika podatkowego. Jej odpowiedzialność ma bowiem charakter akcesoryjny. Uzależniona jest od istnienia odpowiedzialności podmiotu pierwotnie zobligowanego do uiszczenia podatku (por. wyrok NSA

z dnia 10 sierpnia 2022 r., sygn. akt III FSK 441/22). Wygaśnięcie zobowiązania podatnika czyni niemożliwym zarówno wydanie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, jak i jej egzekwowanie. Jeżeli zaległość podatkowa ciąży na podatniku wygaśa z jakichkolwiek przyczyn, np. w wyniku przedawnienia, odpowiedzialność osoby trzeciej przestaje istnieć. Nie ma przy tym znaczenia, czy upłynął termin przedawnienia zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, wskazany w art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy, który wydał taką decyzję, powinien wygasić ją jako bezprzedmiotową (por. wyrok NSA z dnia 5 lipca 2022 r., sygn. akt III FSK 439/22).

8. Postępowanie w sprawie odpowiedzialności zarządu

Spółka z o.o., w której zarządzie zasiadałem, ma zaległości wynikające z decyzji określającej wysokość zobowiązania w VAT. Urząd skarbowy prowadzi postępowanie w sprawie odpowiedzialności członków zarządu za te zaległości podatkowe. Czy można je zakwestionować w toczącym się postępowaniu?

NIE. W postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podatnika nie można zakwestionować decyzji wymiarowej skierowanej do podatnika.

Członkowie zarządu odpowiadają solidarnie – całym swoim majątkiem – za zaległości podatkowe spółki z o.o. z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, a także powstałe w tym okresie zaległości wymienione w art. 52 oraz art. 52a Ordynacji podatkowej (np. nienależnie otrzymane przez spółkę zwroty podatku VAT). Orzeczenie odpowiedzialności członków zarządu jest możliwe dopiero w przypadku, gdy egzekucja z majątku spółki z o.o. okaże się w całości lub w części bezskuteczna. Zasady te odnoszą się również do byłych członków zarządu.

Urząd skarbowy orzeka w sprawie odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe

spółki z o.o. w drodze decyzji po przeprowadzeniu postępowania podatkowego. Przedmiotem tego postępowania są wyłącznie kwestie związane z ustaleniem osób ponoszących odpowiedzialność i należności objętych tą odpowiedzialnością. Nie można w jego toku kwestionować wcześniejszych ustaleń dokonanych wobec spółki z o.o. dotyczących podstawy opodatkowania, wysokości podatku czy zwrotu VAT. Decyzja o odpowiedzialności członków zarządu jest odrębną decyzją od decyzji wymiarowej adresowanej do spółki z o.o. jako podatnika (por. wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2023 r., sygn. akt III FSK 1525/21). Decyzję urzędu skarbowego dotyczącą wysokości zobowiązania spółki z o.o. w VAT można było podważyć poprzez wniesienie przez spółkę z o.o. odwołania, a po wyczerpaniu trybu odwoławczego – skargi do sądu administracyjnego.

Członek zarządu uwolni się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki z o.o., jeżeli:

- wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w Prawie restrukturyzacyjnym, albo
- wykaże, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy,
- wskaże mienie spółki z o.o., z którego egzekucja umożliwi w znacznej części pokrycie zaległości podatkowych spółki.

9. Zapłata podatku po śmierci podatnika

Mój ojciec miał zaległość wynikającą z decyzji określającej wysokość podatku PIT za 2022 r. Zmarł przed jej uregulowaniem. Jestem jego jedynym spadkobiercą. W jakim terminie muszę uregulować zaległość podatkową ojca?

Spadkobiercy regulują zobowiązania podatkowe spadkodawcy na podstawie decyzji urzędu skarbowego – w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia.

Urząd skarbowy orzeka o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców w decyzji wydanej w trybie art. 100 § 1 Ordynacji podatkowej (przy czym do tej odpowiedzialności stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe). Termin płatności zobowiązań wynikających z decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców wynosi 14 dni od dnia jej doręczenia. Stanowi tak art. 100 § 4 Ordynacji podatkowej.

Dzień, w którym wspomniana decyzja została doręczona adresatowi, pomija się w wyliczeniach. Termin zapłaty wynikających z niej zobowiązań biegnie od dnia następnego. Upływa o północy

ostatniego dnia z wyznaczonej liczby dni. Uwzględnia się dni zarówno robocze, jak i wolne od pracy. Jeżeli jednak ostatni dzień terminu wypada w sobotę, niedzielę lub święto będące dniem ustawowo wolnym od pracy, przesuwają się on na następny dzień po dniu lub dniach wolnych. Przykładowo, jeżeli wydana przez urząd skarbowy decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy za zobowiązania podatkowe zmarłego podatnika została doręczona spadkobiercy 21 października 2024 r., to termin zapłaty zobowiązania upływie 4 listopada 2024 r.

Do należności przypadających od spadkobierców stosuje się odpowiednio art. 67a oraz art. 67b Ordynacji podatkowej. Wskazuje tak art. 67c § 2 Ordynacji podatkowej. Spadkobierca – w przypadku uzasadnionym jego ważnym interesem lub interesem publicznym – może więc ubiegać się o odroczenie płatności, rozłożenie na raty lub umorzenie zobowiązania wynikającego z decyzji o zakresie jego odpowiedzialności. Ulga dla prowadzących działalność gospodarczą przyznawana jest z zachowaniem zasad określonych w art. 67b Ordynacji podatkowej.

10. Odpowiedzialność spadkobierców za zobowiązania zmarłego podatnika

Spadkobiercy dziedziczą po zmarłym podatniku nie tylko niezapłacone zobowiązania podatkowe, ale także nieodebrane nadpłaty podatku. Sukcesja praw i obowiązków zmarłego podatnika odbywa się na zasadach określonych w art. 97–105 Ordynacji podatkowej.

Sprawy w spadku

Spadkobiercy przejmują majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy przewidziane w przepisach prawa podatkowego oraz wynikające z decyzji wydanych na podstawie tych przepisów (pomijamy kwestię kontynuacji działalności gospodarczej przez zarząd sukcesyjny po śmierci przedsiębiorcy). Jeżeli podatnik zmarł w toku postępowania dotyczącego tych praw i obowiązków, spadkobiercy wstępują w jego miejsce. Organy podatkowe mają obowiązek poinformować ich o niezakończonych sprawach: wszczętych kontrolach i postępowaniach podatkowych, doręczonych decyzjach, nierozpatrzonej odwołaniach itp. (patrz ramka: Organy podatkowe...).

W sprawach następstwa prawnego spadkobierców właściwy jest urząd skarbowy ustalony ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy.

Wyjątek od sukcesji podatkowej wprowadzono w przypadku łącznego opodatkowania małżonków z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Jeżeli jeden z małżonków umrze po złożeniu wspólnego zeznania podatkowego, drugi ponosi odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe oraz przysługuje mu wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku. Przewiduje to art. 92 § 3a Ordynacji podatkowej. Uprawnionym do otrzymania nadpłaty podatku dochodowego wynikającej ze wspólnego rozliczenia jest – w przypadku śmierci jednego z małżonków – wyłącznie żyjący małżonek. Nadpłata nie przechodzi na spadkobierców. Jeżeli natomiast małżonkowie wykazali we wspólnym zeznaniu podatkowym podatek do zapłaty, a jeden z nich umrze przed jego uregulowaniem, drugi przejmuje pełną odpowiedzialność za uiszczenie wymaganej kwoty. Spadkobiercy nie odpowiadają za ten podatek.

Jedna decyzja

Spadkobiercy nie składają za spadkodawcę deklaracji i zeznań podatkowych, aby wykazać niezapłacony przez niego podatek lub odzyskać nadpłatę podatku. Urząd skarbowy orzeka o zakresie ich odpowiedzialności lub uprawnień w (jednej) decyzji.

Rozstrzygnięcie zapada na podstawie wydanych wobec spadkodawcy ostatecznych decyzji oraz złożonych przez niego prawidłowych deklaracji i zeznań podatkowych. Jeżeli deklaracja lub zeznanie podatkowe nie zostały złożone albo zawierają błędy, urząd skarbowy, orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, jednocześnie ustala lub określa wysokość zobowiązania

podatkowego, straty, nadpłaty, zwrotu podatku czy nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych. Od decyzji urzędu skarbowego można odwołać się do dyrektora izby administracji skarbowej.

Decyzja o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców może być wydana do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego spadkodawcy, za które odpowiadają spadkobiercy, wynikającego z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Przedawnienie zobowiązania podatkowego następuje zgodnie z tym przepisem zasadniczo po 5 latach, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (por. uchwała NSA z dnia 23 maja 2016 r., sygn. akt II FPS 6/15). Należy jednak pamiętać, że bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia, nie dłużej jednak niż do dnia, w którym upłynęły 2 lata od śmierci spadkodawcy. To czas na przeprowadzenie postępowania spadkowego oraz ustalenie kręgu spadkobierców odpowiadających za długi – w tym zaległości podatkowe – zmarłego.

Spadkobiercy odpowiadają za podatki spadkodawcy zgodnie z przepisami Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe. Spadkobierca może: przyjąć spadek wprost i odpowiadać za długi spadkowe bez ograniczenia albo przyjąć spadek z dobrodziejstwem inwentarza i ponosić odpowiedzialność za długi spadkowe tylko do wartości ustalonego w inwentarzu stanu czynnego spadku, albo odrzucić spadek i nie odpowiadać za długi spadkowe. Potencjalny

spadkobierca może uzyskać zaświadczenie ZAS-S o wysokości zobowiązań spadkodawcy (patrz ramka: Zakres odpowiedzialności spadkobierców). Urząd skarbowy wystawia takie zaświadczenie na wniosek osoby, która uprawdopodobni, że może być spadkobiercą. Wnioskodawca może wykazać ten fakt, przedstawiając np. testament.

Długi i nadpłaty

Zobowiązania wynikające z decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców należy uregulować w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia.

Odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy nalicza się zasadniczo do dnia otwarcia spadku. Otwarcie następuje z chwilą śmierci spadkodawcy. Czas trwania postępowania spadkowego oraz podatkowego nie skutkuje więc wzrostem obciążeń odsetkowych. Odsetki za zwłokę są jednak nadal naliczane w razie niedotrzymania przez spadkobierców terminu płatności zobowiązania wynikającego z decyzji o zakresie ich odpowiedzialności (14-dniowego). Biegają one dalej od dnia następnego po upływie tego terminu. Przerwa w naliczaniu odsetek za zwłokę trwa w okresie od dnia otwarcia spadku do dnia upływu terminu płatności zobowiązania wskazanego w decyzji o odpowiedzialności spadkobierców (por. wyrok NSA z dnia 23 października 2019 r., sygn. akt I FSK 1441/19).

Przypadające na rzecz spadkodawcy nadpłaty oraz zwroty podatków, a także oprocentowanie z tych tytułów, są natomiast zwracane poszczególnym spadkobiercom proporcjonalnie do ich udziału spadkowego. Ten udział musi być określony w prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub w zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia złożonym w urzędzie skarbowym.

Organy podatkowe zawiadamiają spadkobierców o:

- złożonych przez spadkodawcę odwołaniach od decyzji, zażaleniach na postanowienia i skargach do sądu administracyjnego,
- decyzjach o odroczeniu terminu płatności podatku, odroczeniu zapłaty zaległości podatkowej, rozłożeniu na raty spłaty podatku lub zaległości podatkowych, jeżeli nie upłynął termin płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej lub termin płatności rat,
- decyzjach i postanowieniach, które zostały doręczone spadkodawcy, a w dniu jego śmierci nie upłynął jeszcze termin do złożenia odwołania, zażalenia lub skargi do sądu administracyjnego,
- wszczętej kontroli podatkowej lub celno-skarbowej,
- złożonych przez spadkodawcę wnioskach o wszczęcie postępowania podatkowego,
- postępowaniach wszczętych wobec spadkodawcy z urzędu.

Zakres odpowiedzialności spadkobierców:

- zobowiązania podatkowe spadkodawcy,
- zaległości podatkowe, w tym również należności traktowane jako zaległości podatkowe, o których mowa w art. 52 oraz art. 52a Ordynacji podatkowej, np. nienależnie otrzymana nadpłata podatku,
- odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych,
- pobrane, a niewpłacone podatki z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika,
- niezwrócone przez spadkodawcę zaliczki na naliczony VAT oraz ich oprocentowanie,
- opłata prolongacyjna,
- koszty postępowania podatkowego,
- koszty upomnienia i koszty postępowania egzekucyjnego prowadzonego wobec spadkodawcy powstałe do dnia otwarcia spadku.

Podstawa prawna

Ustawa z dnia 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)
Ustawa z dnia 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.)