STUDIA IURIDICA TORUNIENSIA
TOM XXXVII
DATA WPŁYWU: 13 SIERPNIA 2025 R. DATA AKCEPTACJI: 21 STYCZNIA 2026 R.

Jarosław Olesiak
Uniwersytet Łódzki
jolesiak@wpia.uni.lodz.pl
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-7450-8649

Nabycie spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego jako nieefektywny sposób wygasania zobowiązań podatkowych

http://dx.doi.org/10.12775/SIT.2025.021

1. Wstęp

W nauce prawa finansowego utrwalony jest podział sposobów wygasania zobowiązań podatkowych na efektywne i nieefektywne. Kryterium tego podziału również można uznawać za utrwalone – w przypadkach, w których organ podatkowy uzyskuje realnie zaspokojenie, mowa o wygasaniu efektywnym, a wtedy, gdy stan taki nie występuje, mowa o wygasaniu nieefektywnym[1]. W pew-

[1] M. Brzeziński, *Zapłata podatku a pozostałe sposoby wygasania zobowiązań podatkowych*, „Glosa" 2004, nr 7, s. 6; A. Huchla, w: C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 220; M. Szustek-Janowska, w: *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2009, s. 38–39; G. Liszewski, w: *System Prawa Finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 553; P. Borszowski, w: *Prawo finansowe*, red. R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, Warszawa 2011, s. 208; H. Dzwonkowski, w: *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2012, s. 147; T. Nowak, w: *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk,

nym uproszczeniu istota powyższego podziału odnosi się do tego, czy zobowiązanie podatkowe wygasa w następstwie transferu środków pieniężnych lub innych składników majątku podatnika o odpowiedniej wartości na rzecz organu podatkowego[2]. Mogłoby się więc wydawać, że podział sposobów wygasania zobowiązań podatkowych nie otwiera pola do sporów klasyfikacyjnych w odniesieniu do poszczególnych ich przypadków, wymienionych w art. 59 § 1 pkt 1–11 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[3]. Skoro bowiem – jak trafnie wskazuje się w orzecznictwie[4] i doktrynie[5] – w odniesieniu do określonej części zobowiązanie podatkowe może wygasnąć tylko raz, to przesądzone staje się to, czy w konkretnych okolicznościach mamy do czynienia ze sposobem efektywnym albo nieefektywnym. Nie oznacza to, rzecz jasna, że jedno zobowiązanie nie może wygasnąć na różne sposoby – w tym w sposób efektywny i nieefektywny. Klasycznym przykładem takiej sytuacji może być zapłata części kwoty zobowiązania i jego przedawnienie w pozostałej części[6]. Nie zmienia to jednak faktu, że nie zachodzą wątpliwości, że zapłata jest sposobem efektywnym, a przedawnienie nieefektywnym.

Łódź 2014, s. 150–151; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 435; W. Nykiel, w: *Prawo podatkowe w Polsce*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018, s. 45.

[2] Dla uproszczenia toku rozważań w tekście na określenie strony wierzycielskiej w zobowiązaniu podatkowym będę posługiwać się odniesieniami do organu podatkowego. W świetle normatywnej definicji zobowiązania podatkowego stronami zobowiązania podatkowego są podatnik i państwo albo jednostka samorządu terytorialnego, reprezentowane przez właściwe organy podatkowe – por. P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 95; A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny*, w: *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 41.

[3] Tekst jednolity: Dz.U. z 2024 r. poz. 111; dalej: o.p. albo Ordynacja podatkowa.

[4] Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2004 r., FSK 200/04, Lex nr 141462.

[5] A. Gomułowicz, *Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 2008, nr 3, s. 73; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 369; M. Ciecierski, *Kiedy naprawdę wygasa zobowiązanie podatkowe przez zapłatę – przegląd orzecznictwa*, „Glosa" 2005, nr 2, s. 141.

[6] Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2010 r., I FSK 505/09, Lex nr 647747.

Na mocy ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw[7] do art. 59 § 1 o.p. dodano punkt 11, w myśl którego zobowiązanie podatkowe wygasa w całości albo w części wskutek nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku. Tożsame rozwiązanie wprowadzono w odniesieniu do zobowiązania płatnika lub inkasenta (art. 59 § 2 pkt 7 o.p.). W okresie poprzedzającym wprowadzenie powyższych zmian panował konsensus co do tego, że do efektywnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych zaliczamy zapłatę podatku, pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta, potrącenie, zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych oraz przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym, a do sposobów nieefektywnych – zaniechanie poboru, umorzenie zaległości, przedawnienie i zwolnienie z obowiązku zapłaty związane z ochronną funkcją interpretacji przepisów prawa podatkowego[8]. Nie zachodziły na tym tle rozbieżności ani wątpliwości klasyfikacyjne. Odmiennie przedstawia się przypadek wygaśnięcia zobowiązania w następstwie nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego, w piśmiennictwie bowiem brakuje zgody co do charakteru takiego wygaśnięcia. Skłania to do podjęcia rozważań w dwóch kierunkach. Po pierwsze, jakie są wyznaczniki efektywności jako cechy wygasania zobowiązań podatkowych. Po drugie, jak w ich kontekście przedstawia się mechanizm wygasania zobowiązania w związku z dziedziczeniem po podatniku przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego.

---

[7] Dz.U. z 2015 r. poz. 1649.

[8] O. Łunarski, *Wygasanie zobowiązań podatkowych*, w: *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 223–224; Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 161.

2. Charakter wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego w poglądach doktryny

Nabycie spadku w całości przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego nie było przedmiotem szerszych rozważań w literaturze przedmiotu. Nie dokonywano dotychczas jego pogłębionej analizy pod kątem rodzaju wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, z jakim mamy tu do czynienia. Przegląd wypowiedzi podręcznikowych i komentarzowych, w których przypisywano jedynie omawiany sposób wygasania do którejś z dwóch grup (efektywne, nieefektywne), pozwala na wyodrębnienie zasadniczo trzech stanowisk na ten temat.

Najliczniej prezentowane jest stanowisko o efektywności wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w następstwie nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego[9]. W tym nurcie znajdują się także wypowiedzi zaliczające nabycie spadku do sposobów efektywnych, ale z zastrzeżeniem, że kwalifikacja ta nie jest wolna od wątpliwości z uwagi na to, że skutek w postaci wygaśnięcia następuje „niezależnie od tego, czy wartość spadku jest wyższa, czy też niższa od wysokości zobowią-

[9] K. Cień, w: *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, red. A. Hanusz, Warszawa 2019, s. 243; A. Gorgol, w: *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2020, s. 220; A. Huchla, w: *Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018, s. 101; R. Oktaba, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. A. Nowak-Far, Warszawa 2020, s. 482; R. Wolański, *System podatkowy. Zarys wykładu*, Warszawa 2020, s. 395; H. Dzwonkowski, M. Kurzac, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 491; B. Rodak, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023, komentarz do art. 59, Legalis; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, s. 327–328; B. Dauter, W. Gurba, w: S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, B. Dauter, W. Gurba, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024, s. 452; B. Brzeziński, A. Olesińska, w: *Polskie prawo podatkowe*, red. B. Brzeziński, A. Franczak, A. Olesińska, Warszawa 2024, s. 244.

zania podatkowego”[10]. Za pozostający w mniejszości należy uznać wreszcie pogląd, w myśl którego mamy tu do czynienia ze sposobem nieefektywnym[11].

Występowanie rozbieżności na tle kwalifikacji sposobu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wymienionego w art. 59 § 1 pkt 11 o.p. ma – jak się wydaje – dwie podstawowe przyczyny. Pierwsza sprowadza się do tego, że brzmienie przedmiotowego przepisu sugeruje, że wygaśnięcie zobowiązania nie następuje „za nic”, ale w zamian za nabycie przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego spadku po zmarłym podatniku. Intuicyjnie można by więc zakładać, że w sytuację tę wpisana jest przynajmniej jakaś postać efektywności wygaśnięcia stosunku podatkowego. Druga przyczyna jest konsekwencją tego, że w poszczególnych przypadkach wartość majątku spadkowego może być większa od kwoty zobowiązania podatkowego albo mniejsza. W krańcowych sytuacjach w skład spadku mogą wchodzić wyłącznie lub prawie wyłącznie długi po spadkodawcy. Mogłoby to przemawiać za uznaniem, że w razie nabycia spadku przez uprawniony do otrzymania podatku związek publicznoprawny sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest albo efektywny, albo nieefektywny – względnie tylko w części efektywny, a w części nieefektywny. Dokonanie kwalifikacji – inaczej niż przy pozostałych sposobach wygasania – nie byłoby możliwe *in abstracto*, a zawsze pozostawałoby uzależnione od okoliczności konkretnego przypadku. Pozornie zbliżałoby to interesujący nas model do tzw. kompensacyjnych[12] sposobów wygasania zobowiązań podatkowych, skoro ciężar oceny przesuwałby się na wyliczenie swoistego salda między wartością zobowiązań podatko-

---

[10] M. Ślifirczyk, w: M. Bitner, E. Chojna-Duch, M. Grzybowski i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo bankowe*, Warszawa 2017, s. 317.

[11] R. Mroczkowski, w: *Podstawy finansów i prawa finansowego*, red. A. Drwiłło, Warszawa 2018, s. 522; D. Mączyński, w: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 445.

[12] Zob. M. Ślifirczyk, *Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego*, Warszawa 2018, s. 341 i n.

wych a wartością majątku spadkowego[13]. Akceptacja tak określonej koncepcji musiałaby jednak opierać się na założeniu, że skład spadku i jego wartość mogą mieć w ogóle znaczenie dla oceny rodzaju sposobu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego zmarłego podatnika. Przeciwko temu założeniu można wysunąć kilka argumentów.

3. Przesłanki efektywności wygaśnięcia zobowiązania podatkowego a skutki nabycia spadku przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego

W płaszczyźnie teoretycznej efektywność wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przedstawia się najczęściej w dwóch ujęciach. Przyjmuje się z jednej strony, że jest ona uzależniona od zaspokojenia roszczeń związku publicznoprawnego[14] albo – z drugiej – od tego, czy związek ten realizuje swoje dochody[15]. Jest jasne, że w obu tych ujęciach do stwierdzenia efektywności wygaśnięcia zobowiązania konieczny jest transfer środków pieniężnych albo innych składników majątkowych podatnika na rzecz organu podatkowego, względnie rozliczenie roszczeń istniejących bądź mogących powstać między stronami. Sam jednak transfer – najogólniej rzecz ujmując – składników majątku podatnika na rzecz związku publicznoprawnego nie jest wystarczającą przyczyną efektywności wygaśnięcia zobowiązania, jeżeli nie towarzyszy mu element zarachowania tego transferu na poczet skonkretyzowanego zobowiązania podatkowego. Zarachowaniu takiemu musi podlegać zapłata podatku, aby w ogóle mogła za nią uchodzić; pobranie podatku przez płatnika

---

[13] Zbliżenie to dotyczyłoby, rzecz jasna, oceny efektywności wygasania, a nie samej konstrukcji kompensacyjnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych.

[14] B. Dauter, *Efektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych*, „Doradztwo Podatkowe" 2002, nr 5, s. 41; Z. Ofiarski, op.cit., s. 162; B. Brzeziński, A. Olesińska, op.cit., s. 244.

[15] S. Presnarowicz, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 511; A. Gomułowicz, J. Małecki, op.cit., s. 369.

lub inkasenta nie jest abstrakcyjne, ale następuje w odniesieniu do konkretnego zobowiązania (zaliczki); potrącenie może mieć miejsce w odniesieniu do skonkretyzowanych wierzytelności i poprzez ich odpowiednie zarachowanie wygasza zobowiązanie w całości albo części; zaliczenie nadpłaty lub zwrotu polega na ich zarachowaniu na poczet zobowiązania (dokonanie tego w przyszłości na poczet przyszłych zobowiązań jest operacją tożsamą, ale jedynie odsuniętą w czasie); przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych, a także przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym prowadzą do ustania zobowiązania nie w związku z samym tylko transferem tego rodzaju, ale odpowiednim zarachowaniem tego transferu na poczet zobowiązania podatkowego. Zarachowanie jest więc czynnością konieczną do powiązania określonego zdarzenia wymienionego w art. 59 § 1 o.p. z efektywnością wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Zagadnienie to było już przedmiotem rozważań z nieco innego punktu widzenia, a mianowicie z perspektywy możliwości zastosowania art. 62 o.p. i przewidzianych w nim zasad zaliczania wpłat na zobowiązania z różnych tytułów w odniesieniu do kwot uzyskanych w postępowaniu egzekucyjnym. Taka możliwość została w orzecznictwie słusznie wykluczona[16] i nie dopuszcza jej doktryna[17]. Problem ten jest bezpośrednio związany z zarachowaniem środków na poczet zobowiązania, które ma wygasnąć w sposób efektywny. Jak wskazano w piśmiennictwie, „zaliczanie środków uzyskanych w toku egzekucji na poczet innych zobowiązań podatkowych powodowałoby, że nie mogłoby wygasnąć egzekwowane zobowiązanie podatkowe. Jego pokrycie wymagałoby albo powtórnej egzekucji, albo zaliczenia na jego poczet późniejszych wpłat z tytułu innych zobowiązań. Pojawiałby się tu swoisty paradoks, że zobowiązanie jest wyegzekwowane, ale nie zostaje pokryte”[18]. Jeśli więc transfer

---

[16] Wyrok NSA z dnia 25 marca 2021 r., III FSK 2793/21, Lex nr 3167839.

[17] L. Etel, w: *Ordynacja podatkowa*, t. 1: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 728.

[18] J. Olesiak, *Przerwanie biegu terminu przedawnienia w stosunku do podatnika a zasady solidarnej odpowiedzialności osób trzecich – glosa częściowo krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2023 r., III FSK 1621/21*, „Glosa” 2025, nr 4, s. 92.

środków od podatnika ma doprowadzić do efektywnego wygaśnięcia zobowiązania, to koniecznym elementem dopełniającym w tym zakresie jest odpowiednie zarachowanie tegoż transferu na to zobowiązanie, które ma efektywnie wygasnąć.

Należy więc zadać pytanie o to, czy w przypadku nabycia spadku przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego dochodzi do pokrycia majątkiem spadkowym konkretnego zobowiązania podatkowego (zobowiązań podatkowych). Odpowiedź na to pytanie jest oczywiście negatywna: brakuje jakichkolwiek reguł, które z jednej strony przewidywałyby zasady takiego pokrycia, a z drugiej uzależniałyby wygaśnięcie zobowiązania zmarłego podatnika od wystąpienia pokrycia w ogóle. Zobowiązania wygasają blokowo na skutek jednego zdarzenia prawnego (nabycie spadku) bez jakiegokolwiek powiązania tej okoliczności z ich wysokością i wartością majątku spadkowego i do tego z mocą wsteczną na dzień otwarcia spadku.

Fakt, że ustawodawca w art. 59 § 1 pkt 11 o.p. przewidział wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w następstwie nabycia spadku przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego, jest uwarunkowany motywami oderwanymi od dążenia do realizacji fiskalnej funkcji podatku i jego efektywności. Jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy, na mocy której przepis ten został dodany do Ordynacji podatkowej: „W przypadku nabycia spadku przez Skarb Państwa albo gminę w przedstawionym trybie (a także przy dziedziczeniu z testamentu) następuje zbieg statusu wierzyciela i dłużnika w zakresie zobowiązań podatkowych stanowiących odpowiednio dochód budżetu państwa lub budżetu gminy. […] Konsekwencją takiego trybu nabycia majątku zmarłego, od czego ani Skarb Państwa, ani jednostka samorządu terytorialnego nie może się uchylić, powinno być wygaśnięcie zobowiązania podatkowego”[19]. Wyraźnie więc widać, że przyczyną wygaszenia

[19] Druk nr 3462 Sejmu VII kadencji, https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=3462 (dostęp: 1.07.2025 r.). Warto nadmienić, że sposób sformułowania art. 59 § 1 pkt 11 o.p. może budzić zastrzeżenia z punktu widzenia celu wprowadzenia tego przepisu, może bowiem sugerować, że w razie nabycia spadku przez Skarb Państwa wygasają wszystkie zobowiązania podatkowe podatnika – także te, z których podatek stanowi dochód gminy. Analogicz-

zobowiązań podatkowych zmarłego nie jest efektywność fiskalna podatku. Wyrażając rzecz najkrócej – sens przejęcia jakichkolwiek kwot tytułem podatku z majątku podatnika upada, kiedy związek publicznoprawny przejmuje już cały majątek podatnika z zupełnie innego tytułu (dziedziczenie).

Omawiany przypadek wygasania zobowiązań podatkowych jest wprost związany z konfuzją[20], czyli połączeniem praw wierzyciela i obowiązków dłużnika w jednej osobie[21]. Zdarzenie tego rodzaju oddziałuje szerzej w stosunkach cywilnoprawnych, ale pozostaje przedmiotem zainteresowania także doktryny prawa podatkowego. W literaturze niemieckiej problem konfuzji był rozpoznawany z punktu widzenia jego wpływu na istnienie zobowiązania podatkowego. Zarówno w doktrynie[22], jak i orzecznictwie[23] przyjmuje się, że katalog okoliczności prowadzących do wygaśnięcia roszczenia wynikającego ze zobowiązania podatkowego, zawarty w § 47 AO[24], jest otwarty[25]. Do okoliczności spoza tego katalogu, wywołujących skutek w postaci wygaśnięcia roszczenia podatkowego, zalicza się

---

nie – nabycie spadku przez gminę prowadziłoby do wygaszenia zobowiązań podatkowych, z których podatek stanowi dochód budżetu państwa. Przeciwko takiej wykładni przemawiają jednak argumenty zarówno natury celowościowej, wyrażone w uzasadnieniu projektu ustawy, jak i systemowej. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, którego stroną jest jednostka samorządu terytorialnego, w następstwie dziedziczenia przez Skarb Państwa naruszałoby zasadę samodzielności finansowej samorządu, ponieważ pozbawiałoby go definitywnie dochodu budżetowego z tytułu powstałego już zobowiązania. Dlatego też zastosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w podatkach, stanowiących dochód gminy, ale realizowanych przez państwowe organy podatkowe, wymaga wystąpienia przez organ podatkowy do przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego w celu uzyskania zgody na zastosowanie ulgi w spłacie – por. art. 22 ust. 1 ustawy z dnia października 2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, tekst jednolity: Dz.U. poz. 1572; dalej: u.d.j.s.t.

[20] T. Justyński, *Konfuzja i zjednoczenie w prawie cywilnym*, „Przegląd Sądowy" 1997, nr 10, s. 30.

[21] Z. Radwański, *Prawo zobowiązań*, Warszawa 1986, s. 290.

[22] E. Ratschow, w: *Abgabenordnung. Kommentar*, red. F. Klein, München 2020, s. 336; R. Seer, w: *Steuerrecht*, red. K. Tipke, J. Lang, Köln 2015, s. 228.

[23] Wyrok BFH z dnia 7 marca 2006 r., VII R 12/05, Bundessteuerblatt 2006 II, s. 584.

[24] Ustawa z dnia 16 marca 1977 r. Abgabenordnung; dalej: AO. Tekst jednolity: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ (dostęp: 8.07.2025 r.).

[25] Jest to prosta konsekwencja tego, że wyliczenie sposobów wygasania roszczenia podatkowego poprzedza zwrot „w szczególności": *Ansprüche aus*

nabycie spadku po podatniku przez kraj związkowy albo federację[26]. O ile przyczyna wygaśnięcia roszczenia podatkowego w takiej sytuacji była różnie ujmowana, o tyle w najnowszym piśmiennictwie uznaje się ją za przejaw „subiektywnej niemożliwości świadczenia, bowiem roszczenie i zobowiązanie utraciły swoje znaczenie"[27]. Taka kwalifikacja w naturalny sposób skłania do wniosku o nieefektywności wygaśnięcia zobowiązania w interesujących nas granicach.

Przeciwko uznaniu nabycia spadku przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego za efektywny sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przemawia dodatkowo argument natury systemowej. Dotyczy on kwalifikacji składników majątkowych przypadających związkowi publicznoprawnemu z tytułu dziedziczenia.

Jak stanowi art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych[28], środkami publicznymi są dochody publiczne. Obejmują one zarówno daniny publiczne, do których zalicza się podatki (art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p.), jak i spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych[29] (art. 5 ust. 2 pkt 5 u.f.p.). Z kolei zgodnie z art. 4 pkt 6 u.d.j.s.t. źródłami dochodów własnych gminy są

---

dem Steuerschuldverhältnis erlöschen insbesondere durch Zahlung (§§ 224, 224a, 225), *Aufrechnung* (§ 226), *Erlass* (§§ 163, 227), *Verjährung* (§§ 169 bis 171, §§ 228 bis 232), *ferner durch Eintritt der Bedingung bei auflösend bedingten Ansprüchen*.

[26] G. Grube, *Zur Vereinigung von Forderung und Schuld durch Erbfall und vorweggenom mene Erbfolge im Einkommensteuerrecht*, „Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht" 2012, nr 12, s. 552. Podstawę prawną, która czyni kraj związkowy albo federację spadkobiercą koniecznym, stanowi § 1936 ustawy z dnia 18 sierpnia 1896 r. Bürgerliches Gesetzbuch. Tekst jednolity: https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/index.html (dostęp: 8.07.2025 r.). Zgodnie z tym przepisem: *Ist zur Zeit des Erbfalls kein Verwandter, Ehegatte oder Lebenspartner des Erblassers vorhanden, erbt das Land, in dem der Erblasser zur Zeit des Erbfalls seinen letzten Wohnsitz oder, wenn ein solcher nicht feststellbar ist, seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte. Im Übrigen erbt der Bund.*

[27] G. Grube, op.cit., s. 551.

[28] Tekst jednolity: Dz.U. z 2024 r. poz. 1530; dalej: u.f.p.

[29] Skarb Państwa – jakkolwiek niewymieniony wprost w art. 9 u.f.p. – przynależy do jednostek sektora finansów publicznych – zob. M. Tyniewicki, *Finanse publiczne. Komentarz*, red. J.M. Salachna, Warszawa 2024, s. 135–136.

spadki, zapisy i darowizny na rzecz gminy[30]. W przypadku dziedziczenia niepieniężne składniki mienia zmarłego podatnika stają się własnością związku publicznoprawnego na podstawie tytułu odrębnego od podatku. Z kolei pieniądze wchodzące w skład spadku – oprócz powyższego – przynależą do odrębnej od podatków kategorii dochodów publicznych (nie są więc przekształcalne na dochody podatkowe).

4. Nieefektywny charakter wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w razie nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego a odpowiedzialność za długi spadkowe

Istotne kwestie dotyczące charakteru wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 59 § 1 pkt 11 o.p. wiążą się także z zagadnieniami odpowiedzialności za długi spadkowe.

Reżim odpowiedzialności Skarbu Państwa oraz gminy jest uzależniony od tytułu powołania do spadku. Jeżeli powołanie to wynika z testamentu, wówczas podmioty te mogą złożyć oświadczenie o przyjęciu spadku wprost, z dobrodziejstwem inwentarza albo o odrzuceniu spadku[31]. Niezłożenie oświadczenia w ustawowym terminie – stosownie do art. 1015 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny[32] – jest jednoznaczne z przyjęciem spadku z dobrodziejstwem inwentarza. W przypadku zaś powołania do dziedziczenia na podstawie ustawy gmina i Skarb Państwa występują jako spadkobiercy konieczni[33]. Zgodnie z art. 1023 § 2 k.c. w ramach dziedziczenia ustawowego Skarb Państwa ani

---

[30] Analogiczne postanowienia w odniesieniu do miasta na prawach powiatu, powiatu i województwa znajdują się odpowiednio w art. 5 pkt 6 u.d.j.s.t., art. 6 pkt 4 u.d.j.s.t. oraz art. 7 pkt 3 u.d.j.s.t.

[31] G. Gorczyński, w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 6: *Spadki (art. 922–1087)*, red. M. Fras, M. Habdas, Warszawa 2019, s. 616.

[32] Tekst jednolity: Dz.U. z 2024 r. poz. 1061; dalej: k.c.

[33] A. Kidyba, E. Niezbecka, w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 4: *Spadki*, red. A. Kidyba, Warszawa 2015, s. 324.

gmina nie składają oświadczenia o przyjęciu spadku, a spadek uważa się za przyjęty z dobrodziejstwem inwentarza.

W świetle przytoczonych regulacji, zasadniczo rzecz biorąc, Skarb Państwa albo gmina odpowiadają za długi spadkowe w ograniczony sposób. Stosownie do art. 1031 § 2 zd. pierwsze k.c. w razie przyjęcia spadku z dobrodziejstwem inwentarza spadkobierca ponosi odpowiedzialność za długi spadkowe tylko do wartości ustalonego w wykazie inwentarza albo spisie inwentarza stanu czynnego spadku. Stan czynny spadku opiewa na kwotę odzwierciedlającą wartość aktywów spadkowych[34].

Kwotowe ograniczenie odpowiedzialności Skarbu Państwa albo gminy polega więc na tym, że ich odpowiedzialność za długi spadkowe nie może przekroczyć stanu czynnego spadku. Oznacza to jednak, że Skarb Państwa albo gmina może ponieść tę odpowiedzialność do wartości całości aktywów spadkowych. Nasuwa się więc pytanie, czy taka sytuacja jest możliwa także wtedy, gdy w następstwie dziedziczenia przez związek publicznoprawny wygasło zobowiązanie podatkowe, którego ten związek był stroną. Odpowiedź na to pytanie jest twierdząca, ponieważ zobowiązanie podatkowe wygasa w tej sytuacji nieefektywnie – nie zostaje w żadnej części pokryte majątkiem spadkowym.

Gdyby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego – na podstawie art. 59 § 1 pkt 11 o.p. – było efektywne w jakiejkolwiek części, to wówczas musiałoby dochodzić do obniżenia zakresu odpowiedzialności majątkowej za długi spadkowe zmarłego podatnika. Efektywność wygaśnięcia choćby w pewnym tylko zakresie wymagałaby, aby odpowiednia część aktywów spadkowych została niejako przyporządkowana do zobowiązania podatkowego. Przyporządkowanie to stanowiłoby w istocie zarachowanie aktywów spadkowych na poczet zobowiązania.

Powyższy problem można zilustrować następującym przykładem. Wartość aktywów spadkowych po zmarłym podatniku wynosi 100 000 zł. Jego zobowiązanie podatkowe, które wygasa na podstawie art. 59 § 1 pkt 11 o.p., wynosi 10 000 zł. Skarb Państwa

---

[34] G. Karaszewski, w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, Warszawa 2024, s. 1707.

(gmina) w następstwie roszczeń wierzycieli podatnika zaspokaja ich do kwoty 100 000 zł, a więc do kwoty wyznaczonej wartością stanu czynnego spadku. Oznacza to, że majątek spadkowy nie jest aktualnie – w sensie prawnym – przeznaczany na zaspokojenie zobowiązań podatkowych zmarłego podatnika. Nie ma przy tym znaczenia, czy wierzyciele podatnika wystąpią z roszczeniami „wyczerpującymi całkowicie stan czynny spadku". Ten krańcowy przypadek wyraźnie jednak wskazuje, że w aktualnym stanie prawnym nie istnieje takie prawne powiązanie między dziedziczeniem przez Skarb Państwa albo gminę po zmarłym podatniku, które pozwalałoby na choćby proporcjonalne zaliczenie majątku spadkowego na poczet wygasającego zobowiązania podatkowego.

5. Podsumowanie

Obowiązujący w polskim prawie podatkowym model wygasania zobowiązań podatkowych pozwala na podział sposobów wygasania na efektywne i nieefektywne. Jego znaczenie nie jest tylko teoretyczne. Przyjmowane przez ustawodawcę rozwiązania w tym zakresie mają znaczenie dla oceny zasadności i racjonalności poszczególnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych.

Nabycie spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w sposób nieefektywny, ponieważ w następstwie dziedziczenia nie dochodzi do pokrycia jakiejkolwiek części zobowiązania podatkowego wartością majątku spadkowego. Samo wygaśnięcie nie pozostaje związane ze składnikami majątku wchodzącymi w skład spadku. Następuje więc ono zawsze – bez względu na to, czy wartość spadku przewyższa kwotę zobowiązania, czy też jest od niej niższa. Wynika to z faktu, że w świetle art. 59 § 1 pkt 11 o.p. w razie przejęcia majątku po zmarłym podatniku przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego zobowiązanie podatkowe wygasa w całości bez jego wykonywania.

W omawianym przypadku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego nie dochodzi do pokrycia zobowiązania jakąkolwiek częścią

majątku spadkowego. Nie występuje więc w żadnym zakresie zarachowanie wartości majątkowych po zmarłym podatniku na poczet zobowiązania.

Motywy legislacyjne, stojące za wprowadzeniem do Ordynacji podatkowej omawianej regulacji, wskazują również na to, że zobowiązanie podatkowe po nabyciu spadku przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego wygasa nieefektywnie. Układ majątkowy, istniejący po nabyciu spadku, jest całkowicie czytelny – związek publicznoprawny nabywa pod tytułem ogólnym całość majątku podatnika. Oczywiście ustawodawca mógłby wprowadzić w tym względzie odmienne reguły. Ich brak w aktualnym stanie prawnym nie pozwala jednak na zakwalifikowanie przypadków objętych regulacją art. 59 § 1 pkt 11 o.p. do efektywnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych.

STRESZCZENIE

Nabycie spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego jako nieefektywny sposób wygasania zobowiązań podatkowych

W doktrynie i w orzecznictwie dokonuje się podziału sposobów wygasania zobowiązań podatkowych na sposoby efektywne i nieefektywne. Kryterium tego podziału dotyczy tego, czy państwo albo jednostka samorządu terytorialnego uzyskuje zaspokojenie swojego roszczenia, czy też do zaspokojenia roszczenia nie dochodzi. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego może w tym kontekście jawić się jako trudne do zakwalifikowania. Stąd też w piśmiennictwie przypadek ten bywa zaliczany do sposobów efektywnych, a rzadziej nieefektywnych. Analiza regulacji zawartej w art. 59 § 1 pkt 11 o.p. prowadzi jednak do wniosku, że z uwagi na brak pokrycia jakiejkolwiek części zobowiązania podatkowego majątkiem spadkowym mamy tu do czynienia z w pełni nieefektywnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie wygasa bez względu na to, czy wartość majątku spadkowego jest wyższa od kwoty zobowiązania podatkowego, czy też jest od niej niższa.

Słowa kluczowe: nabycie spadku; efektywne i nieefektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych; następstwo prawne

SUMMARY

Acquisition of an inheritance entirely by the State Treasury or a local government unit as an inefficient way of expiry of tax liabilities

In doctrine and case law, a division is made between effective and ineffective ways of extinguishing tax liabilities. The criterion for this division concerns whether the state or the local authority obtains satisfaction of its claim or whether satisfaction of the claim does not occur. The expiry of a tax liability as a result of the acquisition of the inheritance in its entirety by the State Treasury or a local government unit may appear difficult to qualify in this context. Hence, in the literature, this case is sometimes categorised as an effective, and less frequently as an ineffective, method. However, an analysis of the regulation contained in Article 59 § 1(11) of the Tax Ordinance Act leads to the conclusion that due to the lack of coverage of any part of the tax liability by the inherited assets, we are dealing here with a fully ineffective way of expiry of the tax liability. The tax liability is expired regardless of whether the value of the inherited assets is higher or lower than the amount of the tax liability.

Keywords: inheritance; effective and ineffective ways of expiring of tax liabilities; legal succession

BIBLIOGRAFIA

Borszowski P., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004.

Borszowski P., w: *Prawo finansowe*, red. R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, Warszawa 2011.

Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.

Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017.

Brzeziński B., Olesińska A., w: *Polskie prawo podatkowe*, red. B. Brzeziński, A. Franczak, A. Olesińska, Warszawa 2024.

Brzeziński M., *Zapłata podatku a pozostałe sposoby wygasania zobowiązań podatkowych*, „Glosa" 2004, nr 7.

Ciecierski M., *Kiedy naprawdę wygasa zobowiązanie podatkowe przez zapłatę – przegląd orzecznictwa*, „Glosa" 2005, nr 2.

Cień K., w: *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, red. A. Hanusz, Warszawa 2019.

Dauter B., *Efektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych*, „Doradztwo Podatkowe" 2002, nr 5.

Dauter B., Gurba W., w: S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, B. Dauter, W. Gurba, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024.

Dzwonkowski H., w: *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2012.

Dzwonkowski H., Kurzac M., w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020.

Etel L., w: *Ordynacja podatkowa*, t. 1: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2022.

Gomułowicz A., *Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 2008, nr 3.

Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008.

Gorczyński G., w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 6: *Spadki (art. 922–1087)*, red. M. Fras, M. Habdas, Warszawa 2019.

Gorgol A., w: *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2020.

Grube G., *Zur Vereinigung von Forderung und Schuld durch Erbfall und vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht*, „Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht" 2012, nr 12.

Huchla A., w: *Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018.

Huchla A., w: C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004.

Justyński T., *Konfuzja i zjednoczenie w prawie cywilnym*, „Przegląd Sądowy" 1997, nr 10.

Karaszewski G., w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, Warszawa 2024.

Kidyba A., Niezbecka E., w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 4: *Spadki*, red. A. Kidyba, Warszawa 2015.

Liszewski G., w: *System Prawa Finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.

Mroczkowski R., w: *Podstawy finansów i prawa finansowego*, red. A. Drwiłło, Warszawa 2018.

Nita A., *Stosunek podatkowoprawny*, w: *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.

Nowak T., w: *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk, Łódź 2014.

Nykiel W., w: *Prawo podatkowe w Polsce*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018.

Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013.

Oktaba R., w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. A. Nowak-Far, Warszawa 2020.

Olesiak J., *Przerwanie biegu terminu przedawnienia w stosunku do podatnika a zasady solidarnej odpowiedzialności osób trzecich – glosa częściowo krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2023 r., III FSK 1621/21*, „Glosa" 2025, nr 4, http://dx.doi.org/10.17951/glosa.2025.4.89-95.

Presnarowicz S., w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008.

Radwański, *Prawo zobowiązań*, Warszawa 1986.

Ratschow E., w: *Abgabenordnung. Kommentar*, red. F. Klein, München 2020.

Rodak B., w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023.

Seer R., w: *Steuerrecht*, red. K. Tipke, J. Lang, Köln 2015.

Szustek-Janowska M., w: *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2009.

Ślifirczyk M., w: M. Bitner, E. Chojna-Duch, M. Grzybowski i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.

Ślifirczyk M., *Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego*, Warszawa 2018.

Tyniewicki M., *Finanse publiczne. Komentarz*, red. J.M. Salachna, Warszawa 2024.

Wolański R., *System podatkowy. Zarys wykładu*, Warszawa 2020.