

Podatnik odziedziczył nieruchomość. Skutki podatkowe a zasada *impossibilium nulla obligatio est* oraz wewnętrzna moralność prawa

The taxpayer inherited the property. Tax consequences and the principle of *impossibilium nulla obligatio est* and the internal morality of the law

Fryderyk Fila

Doradca podatkowy (nr wpisu 12278), Kancelaria Prawa Podatkowego Factor Fila i Wspólnicy sp. z o.o.

Streszczenie

Artykuł zawiera rozważania na temat konstytucyjności opodatkowania nabycia spadku, gdy przedmiotem spadku jest tylko nieruchomość. Dokonywane są one w kontekście paremii rzymskiej *impossibilium nulla obligatio est* (nikt nie może być zobowiązany do niemożliwego) oraz koncepcji wewnętrznej moralności prawa Lona Luvoisa Fullera. Ponadto dotyczą wykonalności konstrukcji podatkowej ze względu na aspekty finansowe.

Słowa kluczowe: spadek, opodatkowanie, konstytucyjność, Konstytucja, ochrona własności, ochrona dziedziczenia, wewnętrzna moralność prawa, *impossibilium nulla obligatio est*, konstrukcja podatkowa, wykonalność konstrukcji podatkowej.

Abstract

The article contains considerations in the context of the constitutionality of taxation of the acquisition of inheritance when the subject of the inheritance is only real estate. The considerations are made in the context of the Roman paremia *impossibilium nulla obligatio est* (no one can be obliged to do the impossible) and Lon Luvois Fuller's concept of the internal morality of law. The considerations concern the feasibility of the tax structure due to financial aspects.

Keywords: inheritance, taxation, constitutionality, Constitution, property protection, inheritance protection, internal morality of law, *impossibilium nulla obligatio est*, tax structure, feasibility of tax structure.

1. OPIS KAZUSU

Kazus jest wręcz banalny. Podatnik¹ podatku od spadków i darowizn odziedziczył tylko nieruchomość, bez innych składników majątkowych, w szczególności bez składników pieniężnych. Nieruchomość jest znacznej wartości i jednocześnie nie przynosi dochodów (np. z czynszu w związku z wynajęciem). Zgodnie z art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn² podatnik nie należy do tzw. grupy zerowej. Ponadto nie jest osobą majątną i nie dysponuje środkami pieniężnymi na pokrycie spodziewanego zobowiązania podatkowego. Inaczej mówiąc, zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy powstaje przedmiot opodatkowania, a podatnik nie ma środków, by uregulować spodziewane zobowiązanie podatkowe, a jedynym źródłem sfinansowania podatku od spadków i darowizn jest przedmiot spadku (nieruchomość) po spieniężeniu w całości lub w części. Innym źródłem sfinansowania tego podatku mogą być dochody (np. czynsze) po przeprowadzeniu znaczącej inwestycji lub grun-

townego remontu, na co podatnika nie stać. Dochody pasywne mogą zacząć się pojawiać zatem dopiero po dłuższym okresie, przeprowadzenie znaczącej inwestycji (remontu) wymaga bowiem czasu i środków pieniężnych. Dodatkowo warto podkreślić, że podatnik nie dysponuje zdolnością kredytową do zaciągnięcia kredytu bądź pożyczki w celu sfinansowania zobowiązania podatkowego, gdyż spłaca już inny kredyt (lub też z innych powodów).

Spieniężenie przedmiotu spadku pozwoli sfinansować zapłatę zobowiązania podatkowego:

- 1) w podatku dochodowym od osób fizycznych³,
- 2) w podatku od spadków i darowizn,
- 3) w podatku od nieruchomości⁴.

2. WYBRANE PRZEPISY REGULUJĄCE KAZUS

Zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn powstaje w trybie art. 21 § 1 pkt 2 o.p., czyli z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość

tegoż zobowiązania podatkowego (zobowiązanie podatkowe powstałe z mocy decyzji).

Zgodnie z art. 17a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. w terminie miesiąca od powstania obowiązku podatkowego podatnik powinien złożyć zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy (w tym przypadku nieruchomości) i oczekiwać na rozstrzygnięcie podatkowe. W myśl natomiast art. 139 § 1 o.p. organ podatkowy w ciągu kolejnego miesiąca, a w sprawie szczególnie skomplikowanej – w ciągu 2 kolejnych miesięcy, wydaje decyzję podatkową ustalającą zobowiązanie podatkowe. Jednakże z uwagi na treść art. 139 § 2 o.p. organ podatkowy powinien niezwłocznie załatwić sprawę (rozstrzygnąć sprawę), jeśli sprawa podatkowa ma być rozpatrzona na podstawie dowodów dostarczonych przez stronę, łącznie z żądaniem wszczęcia postępowania, lub na podstawie faktów powszechnie znanych i dowodów znanych z urzędu organowi prowadzącemu postępowanie. Warto podkreślić, że podatnik o wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn dowiadyuje się z rozstrzygnięcia podatkowego zawartego w doręczonej ustalającej decyzji podatkowej. Przed otrzymaniem decyzji ustalającej podatnik może co najwyżej spodziewać się wysokości zobowiązania podatkowego, jeśli samodzielnie lub z pomocą doradcy podatkowego próbował dokonać obliczeń podatkowych. Zgodnie z art. 47 § 1 o.p. podatnik ma 14 dni na uregulowanie zobowiązania podatkowego.

2. WYKONALNOŚĆ KONSTRUKCJI PODATKOWEJ

Na mocy art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵ obowiązuje zasada wyrażona paremią rzymską *impossibilium nulla obligatio est*. Orzecznictwo administracyjne dopuszcza zastosowanie tej zasady do zagadnień podatkowych. W tym miejscu warto przywołać wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Warszawie z dnia 3 stycznia 2020 r.⁶ oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 25 sierpnia 2010 r.⁷

NSA stoi na stanowisku, że: „W szerszym kontekście odczytania przepisów rozdziału 15 Ordynacji podatkowej należy [...] plasować także łacińską paremię *impossibilium nulla obligatio est* (łac. nikt nie jest zobowiązany do rzeczy niemożliwych) jako stanowiącą fundament zasady praworządności. Jakkolwiek niebagatelną rolę przypisuje się jej w prawie zobowiązaniowym, to jednak winna ona być także respektowana w szeroko rozumianej sferze prawa publicznego. Dobre prawo nie wymaga rzeczy niemożliwych od jego adresata także wtedy, gdy jest nim organ administracji publicznej. Prawodawca nie może więc wprowadzać norm przewidujących obowiązki (uprawnienia) niewykonalne, a przynajmniej wykładnia przepisów stwarzająca stan niemożliwy do wykonania powinna z góry zostać uznana za niewłaściwą”⁸.

Zgodnie z art. 6 o.p. podatek to świadczenie pieniężne (na potrzeby artykułu pomijane są pozostałe elementy definicji podatku), czyli podatnik co do zasady musi dysponować środkami pieniężnymi, żeby je uregulować⁹.

Punktem wyjścia do rozważań jest art. 84 Konstytucji RP, z którego wynika, że każdy ma obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych

w ustawie. W tym kontekście złożenie zeznania podatkowego czy też deklaracji podatkowej dla ustrojodawcy jest realizacją obowiązku konstytucyjnego określonego w art. 84 Konstytucji RP, a skonkretyzowanego w ustawie podatkowej.

W tym miejscu warto przytoczyć słowa dr hab. Moniki Florczak-Wątor na temat wspomnianego art. 84: „Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał w swym orzecznictwie, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną. W szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia (zob. TK – K 18/98, K 27/98, K 26/97).

[...]

Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania regulacji podatkowych jest ograniczona koniecznością poszanowania wartości i zasad konstytucyjnych, w tym zwłaszcza wynikających z art. 2, takich jak zasada proporcjonalności, zasada sprawiedliwości podatkowej oraz zasady prawidłowej legislacji”¹⁰.

Podkreślenia wymaga, że co do zasady konstytucyjnie jest opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn przedmiotem spadku w postaci nieruchomości (lub innej trudno zbywalnej rzeczy). Problem w tym, że konstrukcyjnie ustawodawca nie przewidział, że podatnik ani w momencie doręczenia decyzji, ani 14 dni później (dzień upływu terminu zapłaty zobowiązania podatkowego) może nie dysponować środkami pieniężnymi w odpowiedniej wysokości, co powoduje, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie uregulowane. Istnieje także możliwość, że podatnik nie będzie w stanie spieniężyć przedmiotu spadku, a wtedy nigdy nie będzie dysponował środkami pieniężnymi na uregulowanie zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn.

Sprzedaż nieruchomości to proces długotrwały, czasochłonny i w pewnym zakresie nieprzewidywalny co do efektów. Oksana Werbowy-Sankowska w artykule *Sprzedaż mieszkania: 7 największych wyzwań*¹¹ odnotowała, że średni czas zbycia nieruchomości to 7 miesięcy. Z kolei Świat Nieruchomości w artykule *Ile czasu trwa sprzedaż nieruchomości?* podaje różny średni czas, zależny od rodzaju nieruchomości i wielu innych czynników. Dla mieszkania w bloku średni czas zbycia to od 3 do 6 miesięcy, dla działki – od 6 do 12 miesięcy, dla domów (wolnostojących budynków mieszkalnych) – od 6 do 9 miesięcy¹².

Nawet zatem przy założeniu, że podatnik rozpoczął czynności przygotowawcze następnego dnia po powstaniu obowiązku podatkowego, i tak nie będzie w stanie zbyć nieruchomości, żeby mieć środki pieniężne na uregulowanie zobowiązania podatkowego.

Ponadto warto zwrócić uwagę na to, że zgromadzenie wszystkich dokumentów potrzebnych do zbycia nieruchomości trwa przeważnie dłużej niż 14 dni, nawet jeśli nieruchomość nie ma statusu nieruchomości rolnej w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego¹³. W przypadku gdy nieruchomość będąca jedynym składnikiem spadku jest jednocześnie nieruchomością rolną, Krajowemu Ośrodkowi Wspierania Rolnictwa (dalej: KOWR) przysługuje prawo pierwokupu. Oczekiwanie,

czy KOWR skorzysta z owego prawa, skutecznie wydłuża proces zbycia nieruchomości rolnej¹⁴.

Warto jeszcze wspomnieć o konstrukcji z art. 19 ust. 6 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. Zgodnie z tym artykułem notariusz może dokonać czynności notarialnej (w analizowanym przypadku – sporządzić akt notarialny zbycia nieruchomości):

- 1) za uprzednią pisemną zgodą naczelnika urzędu skarbowego;
- 2) po przedstawieniu zaświadczenia wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego, potwierdzającego, że nabyca jest zwolnione od podatku;
- 3) po przedstawieniu zaświadczenia wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego, potwierdzającego, że należny podatek został zapłacony;
- 4) po przedstawieniu zaświadczenia wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego, potwierdzającego, że zobowiązanie podatkowe wygasło wskutek przedawnienia.

W analizowanym przypadku nie zachodzą przesłanki do zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, podatek ten nie został uregulowany, jak również nie wygasł wskutek przedawnienia, co skutkuje niemożnością wydania zaświadczenia potwierdzającego powyższe okoliczności.

Potencjalnie notariusz może sporządzić akt notarialny zbycia nieruchomości, jeśli zostanie mu przedłożona pisemna zgoda organu podatkowego na dokonanie takiej czynności. Zgoda organu podatkowego to czynność uznaniowa. Jeżeli organ podatkowy nie wyrazi zgody na zbycie nieruchomości, podatnik – nawet mimo swojej dobrej woli i chęci – nie będzie mógł uregulować zobowiązania podatkowego.

Oczywiście jeśli podatnik nie dysponuje środkami pieniężnymi, może się starać o ulgę uznaniową w trybie art. 67a § 1 pkt 1-3 o.p. Problem w tym, że taka ulga zgodnie z powyższymi przepisami może wyłącznie przybrać postać:

- 1) odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zapłaty podatku na raty;
- 2) odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek;
- 3) umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej.

Pkt 1 dotyczy sytuacji, gdy istnieje zobowiązanie podatkowe, a ponieważ zobowiązanie podatkowe w analizowanym przypadku powstaje z mocy doręczonej decyzji, nie można rozpatrzyć decyzji, dopóki w obrocie prawnym nie ma ostatecznej decyzji ustalającej. Jeśli natomiast podatnik złoży odwołanie od decyzji ustalającej, to nie można rozpatrzyć decyzji przyznającej ulgę uznaniową, nie jest bowiem znana wartość ustalonego zobowiązania podatkowego. Jeśli zaś podatnik nie złożył odwołania, tzn. upłynął 14-dniowy termin na złożenie odwołania, to równocześnie upłynął 14-dniowy termin na uregulowanie ustalonego zobowiązania podatkowego. Powstaje nawet wątpliwość, czy podatnik spodziewający się decyzji ustalającej może złożyć wniosek o przyznanie ulgi uznaniowej, jeżeli nie doszło do wydania ani doręczenia decyzji ustalającej, a tym bardziej uzyskania przez decyzję ustalającą mocy decyzji ostatecznej.

Z treści regulacji dotyczących umorzenia postępowania podatkowego wynika, że nie można złożyć wniosku o przyznanie ulgi uznaniowej przed wydaniem decyzji ustalającej,

nie jest bowiem znana wartość zobowiązania podatkowego, a tym samym postępowanie podatkowe w przedmiocie przyznania ulgi jest przedwczesne, czyli bezprzedmiotowe, i w myśl art. 208 § 1 o.p. podlega umorzeniu.

Wniosek o przyznanie ulgi uznaniowej można więc złożyć dzień po doręczeniu decyzji ustalającej. Konsekwencja jest taka, że jeśli wniosek dotyczy odroczenia terminu płatności zobowiązania podatkowego, nie będzie rozpatrzony w ciągu 14 dni, ponieważ przepisy postępowania podatkowego nie przewidują skróconego terminu rozpatrzenia takiego wniosku. Przy czym nawet gdyby taki termin był przewidziany, i tak nie można rozpatrzyć wniosku, nie jest bowiem znana wysokość ustalonego zobowiązania podatkowego, gdyż wynika ona z ostatecznej decyzji ustalającej. Rozpatrzenie wniosku o przyznanie ulgi uznaniowej możliwe jest zatem po upływie terminu na złożenie odwołania od decyzji ustalającej lub po rozpatrzeniu odwołania w postępowaniu odwoławczym. W tej sytuacji z założenia ustalone zobowiązanie podatkowe stanie się zaległością podatkową.

Podatnik może więc ubiegać się o odroczenie lub rozłożenie na raty bądź o umorzenie zaległości podatkowej (zob. pkt 2 i 3 powyżej).

3. PERSPEKTYWA KONSTYTUCYJNA

Na mocy art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, które są skonkretyzowane w ustawie podatkowej. Złożenie zeznania podatkowego i uregulowanie każdego zobowiązania podatkowego to zatem realizacja obowiązku konstytucyjnego. Ustrojodawca daje ustawodawcy dużą swobodę w kształtowaniu konstrukcji podatkowych, w tym w definiowaniu pojęć, jednakże to nie jest swoboda nieograniczona. Podstawowe ograniczenia wynikają z art. 2 Konstytucji RP, czyli z zasady demokratycznego państwa prawa, obejmującej również zasadę przyzwoitej legislacji, która definiuje, jak powinna wyglądać konstrukcja prawa. W tym aspekcie warto ponownie przywołać paremię rzymską *impossibilium nulla obligatio est*.

Zgodnie z koncepcją wewnętrznej moralności prawa (inna nazwa – proceduralne prawo natury) autorstwa L.L. Fullera konstrukcja prawna powinna spełniać następujące standardy:

- 1) równość wobec prawa i równość praw,
- 2) bezstronność prawa,
- 3) ogólność i jasność prawa,
- 4) niesprzeczność systemu prawnego,
- 5) zakaz retroakcji (wstecznego działania prawa),
- 6) **wyznaczanie w normach prawnych obowiązków możliwych do spełnienia**,
- 7) należyta publikacja prawa,
- 8) praworządność w sferze stanowienia i stosowania prawa¹⁵.

Konstruowanie niemożliwych do wykonania konstrukcji podatkowych zdaniem Fullera jest absurdalne i jest przejawem nieograniczonej władzy ustawodawcy nad podatnikiem. Bez wątplenia ustawodawca ma władzę nad podatnikiem, może bowiem kształtować konstrukcje podatkowe, które powstają z mocy prawa lub z mocy decyzji. Jednakże nie jest to władza nieograniczona, ponieważ ustrojodawca nie dopuszcza żeby ktokolwiek miał nieograniczoną władzę nad kimkolwiek¹⁶.

Skoro podatek to z natury rzeczy świadczenie pieniężne, to oznacza, że podatnik musi dysponować środkami pieniężnymi w terminie na uregulowanie zobowiązania podatkowego. Przykładowo w podatku dochodowym od osób fizycznych źródłem finansowania zobowiązania podatkowego jest dochód. Z dochodu pracownika, jeszcze przed otrzymaniem przez niego wynagrodzenia za pracę, płatnik potrąca część jako zaliczkę na podatek dochodowy. Po zakończeniu roku podatkowego w zeznaniu podatkowym oblicza się wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym, stosuje ulgi i zwolnienia, uwzględnia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, a następnie wpłaca się zobowiązanie podatkowe lub otrzymuje zwrot. Dzięki instytucji płatnika (podmiotu, który oblicza, pobiera i odprowadza podatek dochodowy lub zaliczkę na podatek dochodowy) konstrukcja podatku dochodowego od osób fizycznych jest wykonalna.

W podatku od spadków i darowizn, gdy podatnik w ramach spadku otrzymuje środki pieniężne, ma realną możliwość uregulowania zobowiązania podatkowego z tego tytułu. W analizowanym kazusie niewykonalność konstrukcji podatkowej należy rozpatrywać w dwóch aspektach:

- 1) w ogóle powstania zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn;
- 2) wykonania ustalonego zobowiązania podatkowego w terminie 14 dni od doręczenia decyzji ustalającej.

Z punktu widzenia ustrojodawcy ustawodawca powinien kształtować konstrukcję podatkową w taki sposób, żeby była ona realnie wykonalna bez sztucznego wywoływania stanu zaległości podatkowej.

Stan zaległości podatkowej jest stanem niepożądanym z perspektywy zarówno fiskusa (organu podatkowego), jak i podatnika. Dla podatnika oznacza bowiem naliczenie odsetek, wszczęcie postępowania egzekucyjnego¹⁷ oraz zagrożenie, że w Rejestrze Należności Publicznoprawnych zostanie ujawniona zaległość podatkowa. Dla organu podatkowego jest to także stan niepożądany, ponieważ zaburza poczucie praworządności, szacunku wobec państwa i prawa, jak również zwiększa koszty obsługi zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z art. 1012 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny¹⁸ spadkobierca może oczywiście odrzucić spadek z uwagi na spodziewane problemy z fiskusem, gdy nie ma możliwości zapłaty spodziewanego zobowiązania podatkowego. Gdyby ten argument uznać za zasadny, to powstają dwie wątpliwości.

Z jednej strony – sądownictwo administracyjne konsekwentnie twierdzi, że podatek od spadków i darowizn nie jest elementem nabycia spadku. Taki pogląd jest dość powszechny w sytuacji, gdy podatnik nabywa spadek na terytorium innego państwa. Ma wtedy obowiązek uregulować podatek od spadku w miejscu położenia spadku zgodnie z prawem podatkowym tamtego państwa oraz polski podatek od spadków i darowizn – bez możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania zapłaconego zagranicznego podatku¹⁹.

Z drugiej strony – jeśli kolejni potencjalni spadkobiercy odrzucą spadek z tego samego powodu, aż w konsekwencji do dziedziczenia zostanie powołany Skarb Państwa lub gmina, oznacza to, że ustawodawca przez konstrukcje podatkowe doprowadził do sytuacji, że Skarb Państwa lub gmina przejmują spadek (np. nieruchomości). Kształtowanie kon-

strukcji podatkowych w taki sposób narusza art. 21 ust. 1 Konstytucji RP, takie rozumienie prawa narusza bowiem prawo własności i prawo dziedziczenia, które podlegają wprost ochronie konstytucyjnej.

Powyższy przepis chroni prawo do własności oraz prawo do dziedziczenia. Jeśli przez czynnik finansowy zawarty przez ustawodawcę w konstrukcji podatkowej spadkobierca (podatnik) odrzuca spadek, to oznacza, że dziedziczenie nie jest chronione konstytucyjnie, ponieważ konstrukcja podatkowa nie może być powodem odrzucenia spadku z uwagi na treść art. 21 ust. 1 Konstytucji RP. Równocześnie konstrukcja podatkowa nie może wymuszać zbycia przedmiotu spadku, przedmiotu własności (w tym przypadku nieruchomości), gdyż to także narusza prawo własności.

W tym aspekcie na uwagę zasługuje komentarz do art. 21 Konstytucji RP autorstwa Piotra Tulei: „Adresatem art. 21 ust. 1 jest przede wszystkim państwo. Przepis ten kształtuje jego obowiązki publicznoprawne. Zawężające rozumienie własności wynika przede wszystkim z relacji art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 165 ust. 1 Konstytucji i zawartego w dwóch ostatnich przepisach rozróżnienia prawa do ochrony własności, prawa własności i innych praw majątkowych”²⁰.

Warto dodatkowo zwrócić uwagę na poglądy doktryny podatkowej na temat zdolności płatniczej podatnika do ponoszenia ciężaru finansowego. Prof. Andrzej Gomułowicz uważa, że: „Zdolność płatnicza ma istotne, wyróżniające to pojęcie cechy. I tak:

- 1) osobista zdolność płatnicza podatnika obejmuje sumę wszystkich tych elementów, które zapewniają możliwość zapłaty podatku;
- 2) osobista zdolność płatnicza ujmowana jest przede wszystkim w kategoriach ekonomicznych;
- 3) osobista zdolność płatnicza jest niezależna od rodzaju i sposobu jej powstania i jej przejawiania się (wykorzystania);
- 4) osobista zdolność płatnicza jest wielkością mierzalną”²¹.

Ponadto A. Gomułowicz stwierdza, że: „Ze zdolności płatniczej wypływają dla prawodawcy co najmniej dwa wnioski. Po pierwsze, podatnicy z taką samą zdolnością płatniczą w odniesieniu do konkretnego podatku, który wymierzany jest według osobistej zdolności płatniczej, powinni być traktowani tak samo. Po drugie, wskaźniki osobistej zdolności płatniczej powinny zostać określone jako wielkości ekonomiczne w taki sposób, żeby umożliwiały dokonanie możliwie wszechstronnej oceny ekonomicznego położenia podatnika”²².

Pogląd, że zdolność płatnicza powinna być uwzględniana w konstrukcji podatkowej, w światowej doktrynie podatkowej nie jest odosobniony. Przykładowo prof. Adam Chodorow²³ z Arizona State University (Uniwersytetu Stanowego w Arizonie) badał zdolność płatniczą podatnika w aspekcie opodatkowania dochodów ze światów wirtualnych. W pracy *Ability to Pay and the Taxation of Virtual Income*²⁴ (Zdolność płatnicza i opodatkowanie dochodu wirtualnego) zauważył, że: „Najpierw należy ustalić, czy otrzymanie takiego dochodu zwiększa zdolność podatnika do płacenia podatków w świecie rzeczywistym. W kontekście światów wirtualnych zdolność do płacenia zależy od zdolności podatnika do wypłaty środków pieniężnych, tj. zamiany bogactwa w świecie wirtualnym na bogactwo w świecie rzeczywistym – ustalenia tego należy

dokonać dla każdego świata osobno. Światy, które zabraniają wypłaty środków pieniężnych, należy uznać za «zamknięte», a dochód wirtualny uzyskany w takich światach byłby wyłączony z podstawy opodatkowania. Jeśli podatnik jest w stanie dokonać wypłaty środków pieniężnych, świat wirtualny należy uznać za «otwarty» i następnie przejść do drugiego etapu analizy. Na tym etapie trzeba ustalić, czy dochód wirtualny powinien zostać uwzględniony w podstawie opodatkowania zgodnie z obowiązującą doktryną lub polityką. Wymaga to podejścia transakcyjnego i twierdzę, że wirtualna natura omawianych transakcji nie uzasadnia innego traktowania podatkowego niż to, które miałyby zastosowanie do transakcji w świecie rzeczywistym” (tłum. własne)²⁵.

Z opracowania A. Chodorowa można wnioskować, że państwo może oczekiwać, że podatnik ureguluje zobowiązanie podatkowe, gdy będzie dysponował realnymi środkami pieniężnymi.

Na uwagę zasługuje także artykuł prof. Alice G. Abreu²⁶ *Tax 2018: Requiem for Ability to Pay*²⁷ (Podatek 2018: Requiem dla zdolności do płacenia): „Ustawa o obniżkach podatków i miejscach pracy przekształca system podatku dochodowego na co najmniej cztery fundamentalne sposoby, znacząco podważając jedną z podstawowych zasad naszego systemu podatkowego – równość poziomą – i ignorując zdolność do płacenia. Po pierwsze, ustawa o obniżkach podatków i miejscach pracy eliminuje uwzględnienie zobowiązań alimentacyjnych podatnika przy określaniu podstawy opodatkowania, tworząc w ten sposób sytuację, w której dwóch podatników o bardzo różnej zdolności do płacenia będzie mimo to ponosić takie same obciążenia podatkowe” (tłum. własne)²⁸.

Z powyższego opracowania wynika, że także A. Abreu traktuje zdolność do zapłaty podatku jako konieczny element konstrukcyjny podatku.

W analizowanym kazusie konstrukcja podatkowa jest realnie wykonalna, jeśli spełnione są poniższe warunki:

- 1) podatnik jako spadkobierca otrzymuje spadek, przy czym nabycie spadku potwierdzone jest aktem poświadczenia dziedziczenia lub orzeczeniem sądu powszechnego (sądu spadkowego);
- 2) nieruchomości nabyta w drodze dziedziczenia nie jest nieruchomością rolną ani zabytkiem, a zatem proces zbycia nieruchomości nie zostanie wydłużony z uwagi na uprawnienia organów władzy publicznej;
- 3) podatnik po rozmowie z doradcą podatkowym spodziewa się, że nie będzie w stanie uiścić ustalonego zobowiązania podatkowego, nie dysponuje bowiem wystarczającymi środkami pieniężnymi;
- 4) podatnik rozpoczyna proces zbycia nieruchomości, tj. zleca jej sprzedaż pośrednikowi nieruchomości;
- 5) podatnik po upływie miesiąca (w terminie podatkowym) zgłasza nabycie spadku, tj. składa zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych (SD-3);
- 6) podatnik po otrzymaniu decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe składa odwołanie, tj. zaskarża decyzję ustalającą;
- 7) dzięki wsparciu pośrednika podatnik znajduje potencjalnego kupca nieruchomości;
- 8) podatnik gromadzi potrzebne dokumenty do zbycia nieruchomości, w tym zgodę organu podatkowego;

- 9) w tym czasie potencjalny nabywca zapewnia finansowanie zakupu nieruchomości;
- 10) podatnik zbywa nieruchomość i otrzymuje środki pieniężne;
- 11) podatnik wycofuje odwołanie od decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, postępowanie odwoławcze upada;
- 12) podatnik reguluje zobowiązanie podatkowe, dysponuje bowiem odpowiednimi środkami pieniężnymi.

W tym ciągu zdarzeń widać wyraźniej, że podatnik skorzystał z prawa do złożenia odwołania, żeby nie upłynął termin na zapłatę zobowiązania podatkowego. Odwołanie od decyzji ustalającej to nie jest narzędzie służące do wydłużenia terminu płatności ustalonego zobowiązania podatkowego. To prawo podatnika do ponownego rozpoznania jego sprawy podatkowej. Podatnik wykorzystał okoliczność, że postępowanie odwoławcze trwa określony czas, dzięki czemu pośrednik nieruchomości miał dodatkowe dni na znalezienie nabywcy.

Powyższy przykład obrazuje, że wykonalność zobowiązania podatkowego zależna jest od trzech czynników:

- 1) czasu trwania postępowania podatkowego, w tym postępowania odwoławczego;
- 2) czy w trakcie postępowania podatkowego przed pierwszą i drugą instancją pośrednik nieruchomości znajdzie nabywcę, który będzie w stanie sfinansować zakup nieruchomości (tzn. którego stać na zakup lub który ma odpowiednią zdolność kredytową);
- 3) czy właściwy naczelnik urzędu skarbowego (organ podatkowy) wyda zgodę na zbycie nieruchomości w trybie art. 19 ust. 6 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.

Podatnik nie ma realnego wpływu na żaden z powyższych czynników. Ponadto każdy z tych warunków jest niepewny, tzn. obarczony ryzykiem niespełnienia.

4. POGŁĄDY JUDYKATURY

Warto zwrócić uwagę na pogląd sądów administracyjnych na temat przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej z art. 247 § 1 pkt 6 o.p.: „[...] trudności techniczne lub ekonomiczne, choćby bardzo poważne, w wyegzekwowaniu wykonania obowiązku nałożonego decyzją, jak również negatywne stanowiska jej adresatów lub innych osób i zainteresowanych utrzymaniem dotychczasowego stanu rzeczy, nie stanowią o niewykonalności obowiązku – wyrok NSA z 13 listopada 2008 r. (II OSK 1365/07, LEX nr 532603)”²⁹

Powyższy pogląd podlega głębokiej krytyce. Trudności z uregulowaniem zobowiązania podatkowego mają zawsze naturę ekonomiczną, ponieważ zdolność do uiszczenia zobowiązania podatkowego ma naturę finansową i z zasady charakter przejściowy. Podatnik w przyszłości może bowiem stać się osobą majątną, którą będzie stać na zapłacenie nawet wysokiego zobowiązania podatkowego.

NSA przyjmuje natomiast, że konstrukcja podatkowa może wywołać stan zaległości podatkowej. Pogląd taki jest nieakceptowalny, taki stan jest bowiem niepożądany. Jeśli obowiązujące regulacje powodują, że powstaje stan zaległości podatkowej chociażby przez 1 dzień, to jest to konstrukcja niekonstytucyjna w świetle art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji RP. NSA powinien stwierdzić nieważność decyzji podatkowej na podstawie art. 247 § 1 pkt 3 o.p. (wydanie decyzji

podatkowej z rażącym naruszeniem prawa), ponieważ każde naruszenie przepisu Konstytucji RP na płaszczyźnie ustawowej jest rażącym naruszeniem prawa.

Konstrukcja podatkowa nie może z założenia wywoływać stanu zaległości podatkowej, niesie on bowiem za sobą negatywne konsekwencje, takie jak odsetki od zaległości podatkowej, wszczęcie postępowania egzekucyjnego oraz ujawnienie zaległości podatkowej w Rejestrze Należności Publiczno-prawnych.

Jeśli akceptowalne jest takie kształtowanie przepisów, by wywoływać u podatnika stan zaległości podatkowej, to oznacza, że ustawodawca, działając przez organy podatkowe i organy egzekucyjne, ma nieograniczoną władzę nad podatnikiem, co z natury rzeczy jest niekonstytucyjne.

5. WNIOSKI

W analizowanym przypadku nabycia w drodze spadku tylko nieruchomości (bez innych składników, w szczególności środków pieniężnych) opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn jest niekonstytucyjne z uwagi na niewykonalność, albowiem *nikt nie może być zobowiązany do niemożliwego*. Takie same wnioski wynikają z wewnętrznej moralności prawa L.L. Fullera. Pogląd o konieczności uwzględnienia zdolności płatniczej podatnika do poniesienia ciężaru finansowego ma oparcie w polskiej i międzynarodowej doktrynie podatkowej. Niewykonalność konstrukcji podatkowej dotyczy w ogóle powstania zobowiązania podatkowego oraz terminu jego zapłaty, konstrukcja podatkowa nie określa bowiem źródła finansowania tego zobowiązania. Jeśli podatnik nie będzie w stanie spieniężyć przedmiotu spadkobrania, to niewykonalność może mieć charakter trwały. Jeśli natomiast podatnik będzie w stanie po jakimś czasie spieniężyć przedmiot spadkobrania, to niewykonalność może mieć charakter przejściowy.

Przypisy

- 1 Ten sam podmiot na płaszczyźnie podatkowej nazywany jest podatnikiem w myśl art. 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: o.p.), a na płaszczyźnie prawa cywilnego – spadkobiercą.
- 2 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 596 ze zm., dalej: ustawa z dnia 28 lipca 1983 r.
- 3 Nawiązanie do konstrukcji podatkowej z art. 30e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.).
- 4 Nawiązanie do konstrukcji podatkowej z art. 2 i nast. ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.).
- 5 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- 6 III SA/Wa 1276/19 (wyrok nieprawomocny), <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/83F6C8BE26>, dostęp: 3.06.2024.
- 7 I FSK 872/09 (wyrok prawomocny), <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4F83D3E6BB>, dostęp: 3.06.2024.
- 8 Tamże.
- 9 Szerzej o pieniężnym charakterze podatku można przeczytać chociażby w: M. Popławski, w: *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Eteł, LEX/el. 2024, art. 6, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759799/764597/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-tom-i-zobowiazania-podatkowe-art-1-119-zzk-komentarz...?cm=URELATIONS>, dostęp: 7.10.2024; M. Niezgódka-Medek, w: S. Babiarski, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabał, A. Olesińska, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024, art. 6, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587546906/753658/babiarski-stefan-i-in-ordynacja-podatkowa-komentarz-wyd-xii?cm=URELATIONS>, dostęp: 7.10.2024.

- 10 M. Florczak-Wątor, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 2, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, art. 84, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587806678/736781/tuleja-piotr-red-konstytucja-rzeczypospolitej-polskiej-komentarz-wyd-ii?cm=URELATIONS>, dostęp: 7.10.2024.
- 11 O. Werbowy-Sankowska, *Sprzedaż mieszkań: 7 największych wyzwań*, aktual. 9.02.2024, <https://sonarhome.pl/blog/artykuly/sprzedaz-mieszkania-7-najwiekszych-wyzwan>, dostęp: 3.06.2024.
- 12 Świat Nieruchomości, *Ile czasu trwa sprzedaż nieruchomości?*, <https://www.swiatnieruchomosci.pl/ile-czasu-trwa-sprzedaz-nieruchomosci>, dostęp: 3.06.2024.
- 13 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 423 ze zm.
- 14 Uprawnienia KOWR nie są przedmiotem niniejszego artykułu. Intencją autora było tylko zwrócenie uwagi na to, że istnieją uprawnienia emanacji państwa (w tym przypadku KOWR) względem określonej rzeczy, co wydłuża proces zbycia przedmiotu spadku. Państwo, którego emanacją jest organ podatkowy, z jednej strony oczekuje, że zobowiązanie podatkowe zostanie uregulowane w terminie 14 dni od doręczenia ustalającej decyzji podatkowej, a z drugiej strony wprowadza mechanizmy wydłużające proces zbycia przedmiotu spadku.
- 15 Lon Luvois Fuller, w: *Wikipedia. Wolna encyklopedia*, https://pl.wikipedia.org/wiki/Lon_Luvois_Fuller, dostęp: 14.06.2024.
- 16 Szerzej: L.L. Fuller, *Moralność prawa*, Warszawa 2023.
- 17 Nawiązanie do konstrukcji z ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.).
- 18 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.
- 19 Szerzej por. np. wyroki NSA:
 - 1) z dnia 29 sierpnia 2012 r., II FSK 1236/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/71F481E327>, dostęp: 17.10.2024;
 - 2) z dnia 25 stycznia 2024 r., III FSK 3946/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1EFA2E4984>, dostęp: 17.10.2024.
- 20 P. Tuleja, w: P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziejewicz, P. Tuleja, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2023, art. 21, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587806615/736718/tuleja-piotr-red-konstytucja-rzeczypospolitej-polskiej-komentarz-wyd-ii?cm=URELATIONS>, dostęp: 7.10.2024.
- 21 A. Gomułowicz, 3.1. *Zasada zdolności płatniczej*, w: tegoż, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369277428/18?keyword=podatki%20a%20etyka%20gomu%C5%82owicz&toHit=1&cm=SREST>, dostęp: 7.10.2024.
- 22 Tamże.
- 23 Adam Chodorow, <https://search.asu.edu/profile/709824>, dostęp: 17.10.2024.
- 24 A. Chodorow, *Ability to Pay and the Taxation of Virtual Income*, „Tennessee Law Review” 2008, t. 75, nr 696, s. 697-698, <https://ssrn.com/abstract=1274731>, dostęp: 7.10.2024.
- 25 Tamże: „One must first determine whether the receipt of such income increases a taxpayer’s ability to pay real-world taxes. In the context of virtual worlds, ability to pay depends on the taxpayer’s ability to cash out, i.e., convert his virtual wealth into real-world wealth—a determination that must be made on a world-by-world basis. Worlds that prohibit cashing out should be considered «closed,» and virtual income acquired in such worlds would be excluded from the tax base. If the taxpayer is able to cash out, the virtual world should be considered «open,» and one must then proceed to the second step of the analysis. In this step, one must determine whether the virtual income should be included in the tax base under existing doctrine or policy. This requires a transactional approach, and I argue that the virtual nature of the transactions at issue does not warrant different tax treatment from that which would apply to real-world transactions”.
- 26 Alice G. Abreu, <https://law.temple.edu/contact/alice-abreu/>, dostęp: 8.10.2024.
- 27 A.G. Abreu, *Tax 2018: Requiem for Ability to Pay*, Temple University Legal Studies Research Paper No. 2018-14, s. 2-3, <https://ssrn.com/abstract=3154691>, dostęp: 8.10.2024.
- 28 Tamże: „The TCJA transforms the income tax system in at least four fundamental ways, significantly undermining one of the bedrock principles of our tax system—horizontal equity—and ignoring ability to pay. First, the TCJA eliminates consideration of a taxpayer’s support obligations in determining the tax base, thereby creating a situation in

which two taxpayers with wildly differing ability to pay will nevertheless face equal tax burdens”.

- ²⁹ Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2022 r., II FSK 990/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E76874839A>, dostęp: 17.06.2024.

Bibliografia

- Abreu A.G., *Tax 2018: Requiem for Ability to Pay*, Temple University Legal Studies Research Paper No. 2018-14, <https://ssrn.com/abstract=3154691>, dostęp: 8.10.2024.
- Chodorow A., *Ability to Pay and the Taxation of Virtual Income*, „Tennessee Law Review” 2008, t. 75, nr 696, <https://ssrn.com/abstract=1274731>, dostęp: 7.10.2024.
- Florczak-Wątor M., w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 2, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587806678/736781/tuleja-piotr-red-konstytucja-rzeczypospolitej-polskiej-komentarz-wyd-ii?cm=URELATIONS>, dostęp: 7.10.2024.
- Fuller L.L., *Moralność prawa*, Warszawa 2023.
- Gomułowicz A., 3.1. *Zasada zdolności płatniczej*, w: tegoż, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369277428/18?keyword=podatki%20a%20etyka%20gomu%20owicz&tochHit=1&cm=SREST>, dostęp: 7.10.2024.
- Niezgódka-Medek M., w: S. Babiarz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, A. Olesińska, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587546906/753658/babiarz-stefan-i-in-ordynacja-podatkowa-komentarz-wyd-xii?cm=URELATIONS>, dostęp: 7.10.2024.
- Popławski M., w: *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 6, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759799/764597/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-tom-i-zobowiazania-podatkowe-art-1-119-zzk-komentarz...?cm=URELATIONS>, dostęp: 7.10.2024.
- Tuleja P., w: P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radzewicz, P. Tuleja, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2023, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587806615/736718/tuleja-piotr-red-konstytucja-rzeczypospolitej-polskiej-komentarz-wyd-ii?cm=URELATIONS>, dostęp: 7.10.2024.

Źródła internetowe

- Adam Chodorow, <https://search.asu.edu/profile/709824>, dostęp: 17.10.2024.

Alice G. Abreu, <https://law.temple.edu/contact/alice-abreu/>, dostęp: 8.10.2024.

Lon Luvois Fuller, w: *Wikipedia. Wolna encyklopedia*, https://pl.wikipedia.org/wiki/Lon_Luvois_Fuller, dostęp: 14.06.2024.

Świat Nieruchomości, *Ile czasu trwa sprzedaż nieruchomości?*, <https://www.swiatnieruchomosci.pl/ile-czasu-trwa-sprzedaz-nieruchomosci>, dostęp: 3.06.2024.

Werbowsy-Sankowska O., *Sprzedaż mieszkania: 7 największych wyzwań*, aktual. 9.02.2024, <https://sonarhome.pl/blog/artykuly/sprzedaz-mieszkania-7-najwiekszych-wyzwan>, dostęp: 3.06.2024.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 423 ze zm.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 596 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2022 r., II FSK 990/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E76874839A>, dostęp: 17.06.2024.
- Wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 2010 r., I FSK 872/09 (wyrok prawomocny), <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4F83D3E6BB>, dostęp: 3.06.2024.
- Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2024 r., III FSK 3946/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1EFA2E4984>, dostęp: 17.10.2024.
- Wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2012 r., II FSK 1236/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/71F481E327>, dostęp: 17.10.2024.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 stycznia 2020 r., III SA/Wa 1276/19 (wyrok nieprawomocny), <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/83F6C8BE26>, dostęp: 3.06.2024.