

Mariusz Hajduk

doktorant, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

ORCID 0000-0002-0269-8129

mario8718@wp.pl

**Glosa do Wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 24 lutego 2017 r., sygn. akt: I FSK 889/15,
Lex nr 2279358**

Tezy głosowanego wyroku brzmią:

Korzystając z określonej w art. 76 i 76b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) instytucji zaliczenia nadpłaty (zwrotu) podatku przysługującego podatnikowi-spadkobiercy na poczet zaległości podatkowej spadkodawcy, organ podatkowy – gdy stan czynny spadku nie wystarcza na pokrycie wszystkich wierzytelności spadkowych – nie może zaspokoić się w sposób bardziej korzystny, z pokrzywdzeniem wierzycieli uprzywilejowanych, niż miałyby to miejsce w ramach postępowania egzekucyjnego i określonych w nim zasad kolejności zaspokajania wierzycieli (art. 1025 i 1026 Kodeksu postępowania cywilnego lub art. 115 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Dz.U. z 2014 r. poz. 1619 ze zm.).

Ustawodawca, normując zasady kolejności zaspokajania wierzycieli, w obydwu regulacjach przyjął zasadę uprzywilejowania i proporcjonalności, której istota polega na tym, że należności podlegające zaspokojeniu z sumy uzyskanej z egzekucji podzielone są na określone kategorie według kolejności zaspokajania, natomiast w ramach danej kategorii należności zaspokajane są według zasady proporcjonalności, z wyjątkiem należności umieszczonych w kategoriach czwartej i piątej, w których obowiązuje zasada pierwszeństwa.

I.

Przedmiotowe orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego odnosi się do prawidłowego ustalenia kolejności spłacania długów spadkowych w przypadku, gdy stan czynny spadku nie pozwala na pokrycie wszystkich zobowiązań zmarłego, a spadkobiercy ograniczają swoją odpowiedzialność poprzez skorzystanie z instytucji dobrodziejstwa inwentarza.

W toku prowadzonego postępowania Dyrektor Izby Skarbowej uchylił postanowienie organu podatkowego pierwszej instancji w całości i orzekł o zwrocie podatku od towarów i usług w kwocie 61 116,18 zł na poczet zaległości, który posiadał spadkodawca, a dziedzicząca z ustawy i z dobrodziejstwem inwentarza Gmina zobowiązana była uregulować zaległości podatkowe zmarłego. Dyrektor Izby Skarbowej w uzasadnieniu swojego orzeczenia wskazał, że spadkobierca w przypadku ograniczenia swojej odpowiedzialności za długi spadkowe do wartości czynnej spadku winien proporcjonalnie dokonywać spłaty wszystkich wierzycieli w celu wypełnienia normy wynikającej z treści art. 1032 k.c., natomiast za błędne uznał stanowisko spadkobiercy, że w przypadku, gdy zadłużenie spadku przekracza jego dodatnią wartość, spłacające długi należy kierować się kolejnością przewidzianą w art. 1025 i 1026 k.p.c.

Z powyższym rozstrzygnięciem nie zgodziła się Gmina, będąca spadkobiercą zmarłego, składając skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Sąd pierwszej instancji stwierdził, że orzeczenie Dyrektora Izby Skarbowej jest błędne i je uchylił. Jako podstawę wskazał, że organ administracyjny błędnie przyjął proporcjonalny sposób regulowania długów spadkowych zamiast korzystać z treści zapisów art. 1025 i 1026 k.p.c. (lub art. 115 u.p.e.a.) w przypadku, gdy pasywa przewyższają aktywa spadku, a spadkobierca przyjął spadek z dobrodziejstwem inwentarza.

Rozpatrujący skargę kasacyjną Naczelny Sąd Administracyjny dokonał interpretacji art. 1032 k.c., wskazując, że treść tego przepisu nie upoważnia organu do przyjęcia jako podstawy do spłacania długów spadkowych zasady proporcjonalności, pomijając jednocześnie zasadę uprzywilejowania części wierzycieli. W dalszej części swojego uzasadnienia sąd podniósł, że w związku z brakiem określenia w art. 1032 k.c. kolejności zaspokajania długów spadkowych winno się kierować kryteriami, które zostały określone przez ustawodawcę w art. 1025 i 1026 k.p.c. oraz 115 i 115 § 6 u.p.e.a., tj. zasadami uprzywilejowania i proporcjonalności, konkurującymi z konstytucyjną zasadą równości praw wszystkich wierzycieli. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał również na błędną wykładnię treści art. 1032 k.c. przez organ podatkowy, uzasadniając to faktem, że zasada proporcjonalności godzi w zasadę uprzywilejowania zaspokajania roszczeń według ich określonej kolejności, w tym roszczeń związanych z istnieniem rzeczowego zabezpieczenia danej należności (wierzycelności zabezpieczone hipoteką lub zastawem podlegają zaspokojeniu z ich przedmiotu z pierwszeństwem przed innymi wierzycelnościami).

II.

Głosowane orzeczenie odnosi się do bardzo trudnego tematu, niestety, pominiętego przez ustawodawcę podczas procesu zmian przeprowadzonych w przepisach kodeksu cywilnego, tj. kolejności zaspokajania długów spadkowych w przypadku przyjęcia spadku z dobrodziejstwem inwentarza, gdy aktywa spadku były niższe od pasywów.

Ustawa z dnia 20 marca 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw jeszcze mocniej uwydatniła problem kolejności zaspokajania długów spadkowych, gdyż zmieniony został sposób ponoszenia za nie odpowiedzialności, tj. proste przyjęcie spadku zostało zastąpione przez przyjęcie spadku z dobrodziejstwem inwentarza. W przypadku ponoszenia ograniczonej odpowiedzialności za długi spadkowe spadkobiercy wpadają w pewnym sensie w pułapkę, gdyż żaden przepis księgi czwartej Kodeksu cywilnego nie wskazuje, w jakiej kolejności winno następować spłacanie długów spadkowych. Pewną pomoc przy spłacaniu długów spadkowych może stanowić norma prawna zawarta w art. 1032 k.c., gdzie ustawodawca nakazuje spadkobiercom dołożenie należytej staranności podczas spłacania długów spadkowych. W literaturze przedmiotu występują rozbieżne stanowiska w zakresie sposobu ustalania w jaki sposób spadkobierca winien spłacać długi spadkowe.

Pierwsze z nich zakłada, że spadkobiercy spłacający długi spadkowe, których wartość przekracza aktywa spadku, winni kierować się treścią art. 1025 i 1026 k.p.c., a jako główny powód takiego stanowiska wskazuje się na konsekwencje mogące powstać w przypadku, gdyby spadkobierca nie uregulował długów spadkowych i nastąpiłoby ich uregulowanie w postępowaniu egzekucyjnym, respektując jednocześnie zasady określające kolejność zaspokajania wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo¹. W takim przypadku organ egzekucyjny kieruje się ustawową kolejnością zaspokajania wierzytelności w postępowaniu egzekucyjnym przy jednoczesnym zachowaniu ograniczenia wynikającym z treści przepisów prawa spadkowego, tj. ograniczeniach, jakie występują przy zachowku, zapisach i poleceniach.

¹ J. Bieluk, *Rozliczenia związane ze spadkiem*, C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 251–254; E. Drozd, [w:] *System prawa cywilnego. Prawo spadkowe*, t. 4, red. J.S. Piątkowski, Ossolineum, Wrocław 1986, s. 384–385; A. Kallaus, *Kolejność spłacania długów spadkowych*, „MOP” 1994, nr 7, s. 200; J. Kremis, J. Kuźmicka-Sulikowska, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Art. 1032*, red. E. Gniewek, 2017, Nb 3; M. Pazdan, [w:] K. Pietrzykowski (red.). *Kodeks cywilny*, t. 2: *Komentarz. Art. 450-1088, Art. 1032*, Warszawa 2018, Nb 4-5; E. Skowrońska-Bocian, *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga czwarta. Spadki*, wyd. X. Art. 1032, Warszawa 2011, Nb 6 i 7.

Druga koncepcja zakłada, że spłacając długi spadkowe, spadkobiercy winni regulować je proporcjonalnie, przy zachowaniu uprzywilejowania wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo, a jako argument za takim przyjęciem wskazuje się, że wierzyciele zmarłego poniosą w takim samym zakresie konsekwencje braku wystarczającej wartości majątku spadkowego². Za takim stanowiskiem może przemawiać również literalne brzmienie art. 1032 k.c., z którego wynika, że spadkobierca ponosi odpowiedzialność za spłacanie tylko niektórych długów spadkowych, jeśli wiedział lub, dokładając należytej staranności, mógł dowiedzieć się o istnieniu innych zobowiązań zmarłego.

Trzecia koncepcja zakłada, że spadkobiercy w pierwszej kolejności winni dokonywać hierarchii długów spadkowych przyjmując w pierwszej grupie długi określone w art. 922 § 3 k.c. tj. koszty pogrzebu oraz koszty postępowania spadkowego, w drugiej grupie powinny zostać ujęte długi spadkodawcy wraz z roszczeniami wynikającymi z art. 1034 § 1 zd. 2k.c. i art. 1034¹ § 2 k.c., w kolejnej grupie znajdują się roszczenia wynikające z instytucji zachowku, a w ostatniej zapisy, polecenia oraz roszczenia małżonka wynikające z art. 939 k.c.³

III.

Naczelny Sąd Administracyjny w swoim orzeczeniu zajął stanowisko, że spadkobiercy, przystępując do spłaty długów spadkowych, w przypadku gdy wartość schedy spadkowej nie wystarcza na pokrycie wszystkich zobowiązań pozostawionych przez spadkobiercę, winni kierować się regułami określonymi w przepisach kodeksu postępowania cywilnego ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tj. kierować się zasadą uprzywilejowania oraz proporcjonalności. Za argument za przyjęciem takiego stanowisko skład orzekający uznał, że nie można dopuścić do sytuacji, w której niektórzy wierzyciele spadkobiercy będą pokrzywdzeni bardziej, niż gdyby doszło do postępowania egzekucyjnego i podziału aktywów przez organ egzekucyjny. W związku z tym spadkobiercy ponoszący ograniczoną odpowiedzialność za długi spadkowe, w przypadku gdy majątek spadkowy nie pozwala na

² K. Osajda, *Kodeks cywilny. Komentarz. Art. 1032*, Legalis 2018, Nb 1-2; J. Stobienia, *Realizacja wierzytelności wierzycieli spadkodawcy w prawie polskim*, Warszawa 1981, s. 92.

³ E. Macierzyńska-Franaszczyk, *Odpowiedzialność za długi spadkowe*, LexisNexis, Warszawa 2014, s.297–298; J. Gwiazdomorski, *Prawo spadkowe*, PWN, Warszawa 1959, s. 195; G. Gorczyński, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. M. Frasz, M. Habdas, t. 4: *Spadki (art. 922–1087)*. Art. 1032, WKP 2019, Nb 17-19 – przy czym autor ten wskazuje, iż brak jest uprzywilejowania wierzycieli rzeczowych, w przypadku dobrowolnego regulowania długów spadkowych.

uregulowanie wszystkich, winni korzystać z treści art. 1025 i 1026 k.p.c. oraz z art. 115 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W dalszej części uzasadnienia sąd wskazał, iż treść art. 1032 k.c. nie zezwala na przyjęcie zasady proporcjonalnego zaspokajania wierzycieli zmarłego, gdyż staje w opozycji do zasady uprzywilejowania zaspokajania roszczeń według określonej ich kolejności, w tym szczególnych roszczeń, związanych z istnieniem rzeczowego zabezpieczenia danej należności.

Z takim uzasadnieniem orzeczenia nie sposób się zgodzić, gdyż w księdze IV Kodeksu cywilnego brak jest przepisów odsyłających do stosowania *per analogiam* Kodeksu postępowania cywilnego lub ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, odnoszących się do planu podziału wierzytelności pozostawionych przez spadkodawcę. Naczelnny Sąd Administracyjny, niestety, nie wskazuje również, w jakiej kolejności spadkobiercy winni spłacać długi spadkodawcy, jeżeli jakiś rodzaj długu nie został ujęty w treści art. 1025 k.p.c. a w postępowaniu spadkowym obciąża ich – jako przykład można wskazać na koszty postępowania spadkowego, które nie występują w planie podziału realizowanym w postępowaniu egzekucyjnym, a stanowią dług spadkowy. Kolejnym problemem w sytuacji przyjęcia *per analogiam* stosowania art. 1025 k.p.c. do kolejności zaspokajania długów spadkowych, którego zdaje się nie zauważać w glosowanym orzeczeniu sąd, jest przypadek, gdy następuje wszczęcie postępowania egzekucyjnego przez jednego lub tylko część z wierzycieli zmarłego. Czy w takim przypadku organ egzekucyjny powinien zawiesić prowadzone postępowanie do czasu złożenia stosownych wniosków o wszczęcie postępowania przez pozostałych wierzycieli? Czy może dopuszczalne stałoby się dokonanie hipotetycznego podziału wyegzekwowanej kwoty pomiędzy wierzycielem prowadzącym egzekucję a wierzycielami wskazanymi w wykazie inwentarza, którzy wprawdzie nie złożyli wniosku o wszczęcie postępowania egzekucyjnego, lecz w przypadku złożenia takowego mogliby znaleźć się w wyższej grupie? Może organ egzekucyjny winien prowadzić postępowanie egzekucyjne tylko do wysokości kwoty, która przypadłaby wierzycielowi, gdyby spadkobierca dokonał podziału planu podziału pomiędzy wszystkimi wierzycielami spadkodawcy?

Moim zdaniem odpowiedź na powyższe pytania w każdym przypadku będzie negatywna ze względu na brak przepisów prawa uprawniających organ egzekucyjny do podejmowania takich czynności, co w konsekwencji prowadzi do zajęcia stanowiska, że art. 1025 k.p.c. nie może być stosowany *per analogiam* do ustalania przez spadkobierców kolejności zaspokajania długów spadkowych.

Drugą tezę poruszaną przez Naczelnny Sąd Administracyjny, z którym nie sposób się zgodzić, jest konieczność stosowania zasady uprzywilejowania wie-

rzycieli w przypadku, gdy wysokość spadku nie pozwala na pokrycie wszystkich zobowiązań.

Powyższa teza również jest błędna, gdyż ustawodawca w żaden sposób nie uprzywilejował jakiegokolwiek wierzyciela spadkowego, który nie prowadzi postępowania egzekucyjnego. Słusznie wskazuje się w literaturze, że tylko szczególnie ważne względy mogą prowadzić do przyjęcia zasady uprzywilejowania określonych należności, lecz jest to wyjątek od ogólnej zasady równorzędności⁴. Podstawą wprowadzenia zasady uprzywilejowania w postępowaniu egzekucyjnym są założenia polityki prawa, względy socjalne, wzgląd na interes publiczny, pewność obrotu gospodarczego⁵.

Z powyższego należy skonstatować, że ustawodawca w żaden sposób nie dokonał podziału wierzycieli spadkodawcy na zwykłych i uprzywilejowanych, którzy mogą korzystać z pierwszeństwa zaspokojenia, co w konsekwencji nie uprawnia spadkobierców regulujących długi spadkowe do pomocniczego korzystania z art. 1025 k.p.c. Wykładnia językowa przepisu art. 1032 § 2 k.c. prowadzi do stwierdzenia, że spadkodawca w celu uniknięcia sankcji przewidzianych w tym przepisie winien uwzględnić wszystkich wierzycieli, co w konsekwencji wiąże się z koniecznością proporcjonalnego regulowania długów spadkowych⁶.

IV.

Pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym spadkobiercy powinni używać jako narzędzie pomocnicze art. 1025 k.p.c. do ustalenia kolejności regulowania długów spadkowych, jest, moim zdaniem, błędne ze względu na:

- brak podstawy prawnej do przyjęcia takiego stanowiska;
- trudności przy stosowaniu art. 1025 k.p.c., zwłaszcza dla osób, które nie posiadają stosownej wiedzy prawniczej, a dokonują próby sporządzenia prawidłowego planu podziału;
- kłopoty, jakie mogą pojawić się w przypadku wszczęcia postępowania egzekucyjnego przez jednego lub część wierzycieli zmarłego oraz przyjęcia, że przepisy księgi czwartej nie uprawniają do przyjęcia zasady uprzywilejowania niektórych wierzycieli spadkowych, naruszając jednocześnie zasadę równorzędności.

⁴ H. Ciepła, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Tom IV. Artykuły 730-1088*, wyd. II. Art. 1025, red. H. Dolecki, T. Wiśniewski, Lex 2014, Nb 2.

⁵ *Ibidem*; P. Telenga, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Tom II. Komentarz do art. 730 – 1217*, wyd. VII. Art. 1025, red. A. Jakubecki, WKP 2017, Nb 2.

⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 czerwca 2009 r., sygn. akt: I SA/Po 407/09, Lex nr 563371.

Spadkodawcy zmarłego, regulując jego długi, które przekraczają wartość czynną spadku, winni wszystkich wierzycieli zaspokajać proporcjonalnie, co stanowić będzie w pewnym sensie o równym ich traktowaniu, gdyż każdy z nich poniesie konsekwencje śmierci spadkodawcy-wierzyciela, w wyniku której wierzytelności pozostaną proporcjonalnie nieuregulowane. Wyjątek stanowią zachowek oraz zapis i polecenie, które ze względu na treść przepisów księgi IV Kodeksu cywilnego zaspokajane będą tylko w sytuacji uregulowania innych zobowiązań, gdyż uregulowanie tych rodzajów długów spadkowych zależne jest od czystej wartości spadku⁷. Treść art. 1032 k.c. przesądza o tym, że spadkobierca musi uwzględnić wszystkich wierzycieli zmarłego a pominięcie któregośkolwiek z nich zagrożone jest sankcją w postaci ponoszenia odpowiedzialności ponad wartość czynną spadku, z ograniczeniem do takiej wysokości, w jakiej byłby obowiązany je zaspokoić, gdyby spłacał należycie wszystkie długi spadkowe.

Bibliografia

- Bieluk J., *Rozliczenia związane ze spadkiem*, C.H. Beck, Warszawa 2015.
 Kallaus A., *Kolejność spłacania długów spadkowych*, „MOP” 1994, nr 7.
 Macierzyńska-Franaszczyk E., *Odpowiedzialność za długi spadkowe*, LexisNexis, Warszawa 2014.
 Osajda K., *Kodeks cywilny. Komentarz. Art. 1032*, Legalis 2018, Nb 1-2.
System prawa cywilnego. Prawo spadkowe, t. 4, red. J.S. Piątkowski, Ossolineum, Wrocław 1986.

Abstract

The Commentary on the Judgment of the Supreme Administrative Court of 24 February 2017 (Case No. I FSK 889/15, Lex No. 2279358)

The judgment concerns the order in which the debts under the succession are to be settled, where the succession is to be accepted with limitation of liability. The author of the vote is critical of the statement that the inheritor should follow Article 1025 of the Code of Civil Procedure when regulating inheritance debts when determining the order in which they are settled. In the opinion of the author, the provisions of the inheritance law require the heir to satisfy proportional creditors excluding reserve institutions and records and instructions.

Key words: succession debts, hierarchy of debts, successors liability

⁷ E. Niezbecka, A. Kidyba w: A. Kidyba (red.). *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom IV. Spadki, wyd. IV*. Art. 991, 2015, Nb 20.

Streszczenie
Glosa do Wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 24 lutego 2017 r., sygn. akt: I FSK 889/15, Lex nr 2279358

Wyrok dotyczy kolejności zaspokajania długów spadkowych, w przypadku przyjęcia spadku z ograniczeniem odpowiedzialności. Autor glosy krytycznie odnosi się do stwierdzenia, że spadkobierca regulując długi spadkowe przy ustalaniu kolejności ich zaspokajania, powinien kierować się art. 1025 Kodeks Postępowania Cywilnego. Zdaniem autora przepisy prawa spadkowego nakazują spadkobiercy zaspokajanie proporcjonalne wierzycieli z wyłączeniem instytucji zachowku oraz zapisów i poleceń.

Słowa kluczowe: długi spadkowe, hierarchia długów, odpowiedzialność spadkobiercy