

ARTUR KRUKOWSKI<sup>1</sup>

# Przedawnienie podatku od spadku.

## Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 sierpnia 2023 r. sygn. akt III FSK 1551/22<sup>2</sup>

Wpłynął: 1.09.2024. Akceptacja: 30.09.2024

### Streszczenie

Artykuł stanowi głosę do orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 sierpnia 2023 r. sygn. akt II FSK 1551/22<sup>3</sup>. Przedmiotem glosy jest krytyczna ocena wydanego wyroku, w którym sąd uznał, iż w sytuacji prawnej określonej w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn nie ma zastosowania 5-letni termin przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 2 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej. Sąd stoi na stanowisku, że przepis art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie ma charakteru samoistnego, nie kreuje całościowej i odrębnej od innych regulacji czasu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Autor glosy wskazał na błędną interpretację art. 6 ust. 4 teże ustawy, który stanowi odrębny moment powstania obowiązku podatkowego ze wszystkimi tego konsekwencjami, w tym także w zakresie terminów przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego o których mowa w art. 68 § 2 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej oraz do złożenia stosownych zeznań podatkowych w tym podatku. Według autora glosy podatnicy zobowiązani są do złożenia zeznania SD-3 w terminie nie 3, a 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

**Słowa kluczowe:** podatek od spadków i darowizn, termin przedawnienia, obowiązek złożenia zeznania podatkowego, uszczelnianie systemu podatkowego.

<sup>1</sup> Dr Artur Krukowski – Szkoła Główna Mikołaja Kopernika w Warszawie Kolegium Nauk Prawnych w Lublinie, e-mail: [artur.krukowski@sgmk.edu.pl](mailto:artur.krukowski@sgmk.edu.pl); ORCID: 0009-0008-6064-6124.

<sup>2</sup> Badania wykorzystane w artykule nie zostały sfinansowane przez żadną instytucję.

<sup>3</sup> Tego samego dnia, w tym samym składzie zapadł bliźniaczy wyrok dotyczący tego samego stanu prawnego: wyrok NSA z dnia 09.08.2023 sygn. akt III FSK 1311/22, CBOSA.

ARTUR KRUKOWSKI

# The expiration of inheritance and gift tax. A gloss to the verdict of the Supreme Administrative Court as of August 9th, 2023, file signature III FSK 1551/22<sup>4</sup>

## Abstract

The article is a gloss to the ruling of the Supreme Administrative Court as of August 9th 2023, file signature III FSK 1551/22. The subject of the gloss is a critical assessment of the issued verdict, in which the court ruled that in the legal circumstances stated in section 6 sub-section 4 of the Inheritance and Gift Tax Act (IGTA), the five-year expiration time stated in the Tax Code, section 68 sub-section 2 clause 1 and 2 is not to be applied. The court takes a stance that the rule of section 6 sub-section 4 IGTA is not an independent one and does not create complete and autonomous circumstances for determining the origination of inheritance and gift tax obligation.

In support of their critical view, the author of the gloss points out to the erroneous interpretation of section 6 sub-section 4 of the aforementioned Act, which defines the time of the origination of tax obligation with all the ensuing consequences, also including expiration times for the issuing of decisions concerning the value and extent of tax obligations laid down in the Tax Code, section 68 sub-section 2 clause 1 and 2, as well as for filing the relevant tax returns. According to the author of the gloss, taxpayers are legally obliged to file SD-3 tax returns within five, and not three, years since the end of the calendar year in which a tax obligation originated.

**Keywords:** inheritance and gift tax, expiration time, obligation to file a tax return, tightening the tax system.

---

<sup>4</sup> The research in this article has not been supported financially by any institution.

## Teza

W sytuacji prawnej określonej w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn nie ma zastosowania termin 5-letni przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 2 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej.

## Glosa

Motywy, dla którego powyższe orzeczenie zasługuje na naukowy komentarz, są kontrowersyjne, jakie nawarstwiają się w związku z zastosowaniem w praktyce art. 6 ust. 4 u.p.s.d. Komentowany problem był już wielokrotnie przedmiotem orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>5</sup>, w których prezentowany jest pogląd, że odnowienie obowiązku podatkowego z tytułu nabycia spadku, w rozumieniu art. 6 ust. 4 u.p.s.d., nie implikuje po stronie spadkobiercy obowiązku złożenia zeznania podatkowego. Po drugiej stronie mamy funkcjonowanie tych przepisów w praktyce organów podatkowych, gdzie art. 6 ust. 4 traktowany jest jako samodzielny moment powstania obowiązku podatkowego z 5-letnim terminem przedawnienia z art. 68 § 2 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej oraz z obowiązkiem składania zeznania podatkowego na potrzeby tego podatku. Kwestionowanie sentencji tego wyroku może mieć istotne znaczenie dla praktyki stosowania prawa lub może być przyczynkiem do podjęcia zmian legislacyjnych zgodnie z przedstawionym wnioskiem *de lege ferenda*. W opracowaniu wykorzystano metodę dogmatyczno-prawną opierającą się na analizie przepisów prawa, orzecznictwa, stanowiska organów podatkowych oraz doktryny prawa podatkowego.

Glosowany wyrok NSA zapadł po zaskarżeniu wyroku WSA w Warszawie z dnia 14 czerwca 2022 r. sygn. akt III SA/WA 2378/21<sup>6</sup>, wydanego w sprawie skargi M.N. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 6 sierpnia

<sup>5</sup> Zob. wyroki NSA m.in.: z dnia 18 kwietnia 2014 r., II FSK 1182/12; 17 lipca 2015 r., II FSK 1485/13; 1 grudnia 2016 r., II FSK 3296/14; 19 września 2017 r., II FSK 2120/17; 6 października 2017 r., II FSK 2366/15; 19 września 2017 r., II FSK 2120/15; 8 grudnia 2020 r., II FSK 2173/18; z 5 maja 2021 r., III FSK 1811/21; 16 listopada 2021 r., III FSK 360/21 i III FSK 323/21, CBOSA.

<sup>6</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14.06.2022 r., sygn. akt III SA/Wa 2378/21, CBOSA.

2021 r. i poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w M. z dnia 6 maja 2021 r. w przedmiocie podatku od spadków i darowizn.

Odnosząc się do stanu faktycznego sprawy, wyjść należy od postępowania toczącego się przed Naczelnikiem Urzędu Skarbowego w M., który uznał, że powstanie obowiązku podatkowego na gruncie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. (tj. z chwilą uprawomocnienia się postanowienia o nabyciu praw do spadku) wiąże się z obowiązkiem złożenia zeznania podatkowego, co oznacza, że niedopełnienie tego obowiązku przez Skarżącą w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego skutkuje zastosowaniem dyspozycji z art. 68 § 2 pkt 1 o.p., a więc 5-letnim terminem przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej. Na wydaną w przedmiocie podatku od spadków i darowizn decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego strona złożyła odwołanie do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, który decyzją z dnia 6 sierpnia 2021 r., nr 1401-IOM.4104.81.2021. ZM utrzymał w mocy orzeczenie organu I instancji.

Wyrokiem z 14 czerwca 2022 r., sygn. akt III SA/Wa 2378/21, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (dalej: WSA), po rozpoznaniu skargi podatnika uchylił zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej: Dyrektor) z dnia 6 sierpnia 2021 r. oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w M. (dalej: Naczelnik) z dnia 6 maja 2021 r., w przedmiocie podatku od spadków i darowizn, umorzył postępowanie administracyjne oraz zasądził zwrot kosztów postępowania sądowego.

W skardze kasacyjnej wywiedzionej od tego wyroku Dyrektor, zrzekając się przeprowadzenia rozprawy, zaskarżył ww. wyrok w całości, wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi, ewentualnie uchylenie w całości zaskarżonego wyroku, i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez WSA oraz zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych. Jako podstawowy zarzut w skardze kasacyjnej podtrzymano stanowisko, iż strona miała obowiązek złożenia zeznania podatkowego w terminie miesiąca od momentu powstania obowiązku podatkowego na zasadzie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. (tj. z chwilą uprawomocnienia się postanowienia o nabyciu praw do spadku). W razie niezłożenia stosownego zeznania w terminie miesięcznym dochodzi do zastosowania dyspozycji art. 68 § 2 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej, a więc 5-letnim terminem przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w tym podatku.

Ponadto w skardze kasacyjnej wyrokowi zarzucono błędną wykładnię art. 6 ust. 4 u.p.s.d. polegającą na przyjęciu, że odnowienie niezgłoszonego do opodatkowania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia spadku, w rozumieniu art. 6 ust. 4 u.p.s.d., które następnie stwierdzone zostało pismem (prawomocnym postanowieniem sądu), nie implikuje po stronie spadkobiercy obowiązku złożenia

zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., w związku z czym nie ma zastosowania 5-letni termin przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 2 pkt 1 i 2 o.p. Według strony skarżącej prawidłowa wykładnia przepisu art. 6 ust. 4 u.p.s.d. odczytywana łącznie z art. 17a ust. 1 u.p.s.d., a w konsekwencji również wykładnia art. 68 § 1 i art. 68 § 2 pkt 1 i 2 o.p. powinna prowadzić do wniosku, że powstanie obowiązku podatkowego na gruncie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. (tj. z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu o nabyciu spadku) wiąże się z obowiązkiem złożenia zeznania podatkowego, co oznacza, że niedopełnienie tego obowiązku przez Stronę w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego skutkuje zastosowaniem dyspozycji z art. 68 § 2 pkt 1 i 2 o.p., a więc 5-letnim terminem przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej.

Jak przekonuje NSA, występujący w niniejszej sprawie problem był już wielokrotnie przedmiotem orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którym dość jednolicie prezentowany jest pogląd, że odnowienie obowiązku podatkowego z tytułu nabycia spadku, w rozumieniu art. 6 ust. 4 u.p.s.d., nie implikuje po stronie spadkobiercy obowiązku złożenia zeznania podatkowego. W konsekwencji w sytuacji prawnej określonej w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn nie ma zastosowania termin 5-letni przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 2 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej. Zauważyć należy, iż NSA w uzasadnieniu powołał się również na piśmiennictwo prawnicze<sup>7</sup>.

Niewątpliwie, tak jak wywodzi NSA, dla bytu prawnego zobowiązań podatkowych powstających z chwilą doręczenia decyzji konstytutywnej kluczowe znaczenie ma pojęcie obowiązku podatkowego, które rozumiemy zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 4 Ordynacji podatkowej – jako wynikającą z ustaw podatkowych nieskonkretyzowaną powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Obowiązek podatkowy powstaje samoistnie, z mocy prawa, jako stosunek prawny nieskonkretyzowany, wskutek wstąpienia podatnika w pole obowiązku podatkowego<sup>8</sup>. Zobowiązanie podatkowe jest w myśl art. 5 Ordynacji podatkowej konkretyzacją tego obowiązku co do miejsca, terminu, wysokości i podmiotu na rzecz którego podatek zostanie zapłacony (Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina). W najbardziej typowym schemacie abstrakcyjny obowiązek podatkowy powinien przekształcić się w zobowiązanie podatkowe, chyba że zaistnieją określone prawem przyczyny, dla których to przejście jest niemożliwe (np. przedawnienie prawa do wydania decyzji o zobowiązaniu podatkowym z upływem 3 lat od

<sup>7</sup> G. Liszewski [w:] S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygieł, K. Winiarski, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 265.

<sup>8</sup> H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 69.

końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy)<sup>9</sup>. W przypadku omawianych regulacji ustawy o podatku od spadków i darowizn możliwość przekształcenia obowiązku podatkowego w konkretne zobowiązanie podatkowe jest ograniczona czasowo, o czym stanowi art. 68 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej. Termin ten określa czas, w którym organ podatkowy może wydać decyzję ustalającą wysokość tego zobowiązania podatkowego.

Przechodząc szczegółowo do rozwiązań ustawowych, przepis art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi, iż zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. W myśl art. 68 § 2 o.p., jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego lub w złożonej deklaracji podatkowej nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w § 1, nie powstaje, pod warunkiem, że decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Zgodzić należy się ze stwierdzeniem, iż przyjęcie właściwego okresu przedawnienia prawa do wydania i doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego – 3 lata bądź 5 lat, powinno być zatem konsekwencją ustalenia, czy w analizowanym przypadku występował obowiązek złożenia zeznania podatkowego, czy też nie.

Następnie NSA w uzasadnieniu przeszedł do analizy momentu powstania obowiązku podatkowego w samej ustawie o podatku od spadków i darowizn, co zostało określone w art. 6 tej ustawy, gdzie jako podstawowy moment powstania obowiązku podatkowego przy nabyciu w drodze dziedziczenia ustawodawca powiązał z chwilą przyjęcia spadku – art. 6 ust. 1 pkt 1. Niewątpliwie fakt powstania obowiązku podatkowego implikuje w myśl art. 17a ust. 1 u.p.s.d. obowiązek złożenia właściwemu organowi podatkowemu zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych według ustalonego wzoru w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego. Do zeznania podatkowego należy dołączyć dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania.

Przedstawione wyżej kwestie są bezsporne, problematyczne w głosowanym wyroku pozostaje podejście sądu do art. 6 ust. 4 u.p.s.d., w myśl którego, jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest

---

<sup>9</sup> P. Smoleń (red.), W. Wójtowicz (red.), M. Burzec, M. Duda-Hyz, A. Gorgol, B. Kucia-Guściora, M. Münnich, P. Pomorski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017, s. 81.

orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. W przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym na fakt nabycia.

Według NSA powołany wyżej przepis art. 6 ust. 4 ustawy nie ma charakteru samoistnego, nie kreuje bowiem całościowej i odrębnej od innych regulacji czasu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Mamy tu bowiem do czynienia z tym samym podatnikiem i tym samym przedmiotem opodatkowania, tym samym obowiązkiem podatkowym. Przepis ten określa odnowiony czy też ponowny moment powstania obowiązku podatkowego. Nie jest to więc ani „całościowa”, ani „odrębna” regulacja prawna powstania obowiązku podatkowego. Wynikające z niego odnowienie obowiązku podatkowego polega na tym, że powinność świadczenia pieniężnego, o której mowa w art. 4 o.p., powstaje wskutek zaistnienia innego zdarzenia, określonego w przepisach, niż zdarzenie, które wcześniej taki obowiązek kreowało. Jednocześnie NSA aprobuje również stanowisko WSA, że odnowienie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie powoduje powstania obowiązku złożenia zeznania podatkowego na podstawie art. 17a u.p.s.d.

Jak przekonuje NSA, analiza przepisu art. 6 ust. 4 u.p.s.d. wskazuje, że aby powstał (odnowiony) obowiązek podatkowy, a zatem by doszło w zasadzie do zmiany zdarzenia, z jakim ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego (art. 4 o.p.), konieczne jest zaistnienie dwóch przesłanek: niezgłoszenie nabycia do opodatkowania (a zatem brak złożenia zeznania podatkowego) oraz stwierdzenie pismem (w przypadku dziedziczenia może to być sądowe stwierdzenie nabycia spadku, ale również notarialny akt poświadczenia dziedziczenia po jego zarejestrowaniu<sup>10</sup>). W związku z tym powstanie obowiązku podatkowego na gruncie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. jest okolicznością następującą wobec braku złożenia zeznania przez podatnika. Celem art. 6 ust. 4 u.p.s.d. jest reakcja na zaistniałą już sytuację, gdy podatnik nie składa zeznania podatkowego i w ten sposób unika opodatkowania. Omawiana regulacja, ze względu na skutek w postaci odnowienia obowiązku podatkowego, umożliwia organowi podatkowemu ustalenie zobowiązania podatkowego, ze względu właśnie na fakt, że podatnik, nie składając zeznania, sprawił, że organ podatkowy nie miał wiedzy o powstaniu obowiązku podatkowego (pierwotnego). Zdaniem sądu stwierdzenie pismem nabycia podlegającego opodatkowaniu w istocie zastępuje zeznanie podatkowe.

Kluczowe dla przedmiotowego wyroku jest podkreślenie, że regulacja art. 6 ust. 4 nie ma charakteru samoistnego, którego nie podzielam. Sama wykładnia

<sup>10</sup> Art. 95j ustawy z dnia 14.02.1991 r. prawo o notariacie (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 1001).

językowa tego artykułu nie pozwala na podział zdarzeń, z którymi ustawodawca powiązał moment powstania obowiązku podatkowego przy poszczególnych nabyciach pod tytułem darmym, na te, które są samodzielne i te, które samodzielne nie są. Każde z nich jest tak samo ważne i każde z tych zdarzeń reguluje odrębny i całościowy moment powstania obowiązku podatkowego w nabyciu rzeczy i praw majątkowych tytułem dziedziczenia. W pierwszym przypadku z chwilą przyjęcia spadku – art. 6 ust. pkt 1 u.p.s.d., natomiast w drugim przypadku w momencie uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu praw do spadku (zarejestrowaniu aktu poświadczenia dziedziczenia) – art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

W tym miejscu warto przywołać wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 12 stycznia 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 128/17<sup>11</sup>: „(...) wykładnia prawa powinna w pierwszej kolejności uwzględniać literalne, gramatyczne znaczenie wyrazów użytych dla skonstruowania normy prawnej. Konieczne jest założenie, że prawodawca rozumie znaczenie tych wyrazów, prawidłowo posługuje się zasadami gramatyki i interpunkcji języka etnicznego, przy pomocy którego wyraża swój zamysł prawodawczy, że respektuje też zasady logiki formalnej. Gdyby bowiem odrzucić założenie racjonalności Ustawodawcy i jego znajomości języka, którym się posługuje, to nieuchronnie doprowadziłoby to do stanu chaosu prawnego, wynikającego z faktu, że każdy interpretator tekstu prawnego mógłby doszukiwać się w tym tekście znaczenia, które nie zostało wyrażone, ale które – według niego – wyrażone być powinno z uwagi na pewne podstawy aksjologiczne, jakimi rzekomo kierował się lub powinien kierować się Ustawodawca. Owszem, dopuszczalne i konieczne jest stosowanie w prawie innych metod wykładni, niż literalna, ale, jak trafnie wskazano w skardze, może to nastąpić tylko wówczas, kiedy gramatyczna interpretacja przepisu prowadzi do wniosków wieloznacznych, niejasnych, sprzecznych z przepisem umiejscowionym wyżej w hierarchii źródeł prawa, wniosków absurdalnych albo ewidentnie sprzecznych z innymi przepisami interpretowanego tekstu. Tylko przy respektowaniu tego wymogu możliwa jest realizacja konstytucyjnej zasady *nullum tributum sine lege* (art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji)<sup>12</sup>”.

Idąc tym tokiem rozumowania, widzimy, że już sama wykładnia językowa art. 6 u.p.s.d. jest wystarczająca do prawidłowego określenia norm prawnych zawartych w tym przepisie. Wynikiem tego procesu myślowego będzie określenie dwóch

<sup>11</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 stycznia 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 128/17, CBOSA.

<sup>12</sup> Zob. art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483), który stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z kolei w art. 217 wyraźnie zaznaczono, iż nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.



odrębnych od siebie momentów powstania obowiązku podatkowego w przypadku nabycia tytułem dziedziczenia, które nie przez przypadek ustawodawca osobno umieścił w ustawie.

Jeżeli rozpatrujemy nabycie tytułem dziedziczenia, to rzeczywiście pierwotnym terminem, w którym powstaje obowiązek podatkowy jest moment przyjęcia spadku – art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., ale jednocześnie ustawodawca dla dziedziczenia określił także drugie zdarzenie, z zaistnieniem którego powstaje obowiązek podatkowy w tym podatku z tego tytułu tj. art. 6 ust. 4. Całościowo mają one za zadanie uszczelnić system podatkowy, ale aby rozwiązanie prawidłowo funkcjonowało, każde z nich powinno być uznane za samoistny, całościowy i odrębny od innych moment powstania obowiązku podatkowego.

Analiza wskazanego wyżej art. 6 ust. 1 pkt 1, pokazuje, że obowiązek podatkowy z tytułu dziedziczenia powstaje w momencie przyjęcia spadku tj., jak stanowi art. 1012 Kodeksu cywilnego<sup>13</sup> spadkobierca może bądź przyjąć spadek bez ograniczenia odpowiedzialności za długi (przyjęcie proste), bądź przyjąć spadek z ograniczeniem tej odpowiedzialności (przyjęcie z dobrodziejstwem inwentarza), bądź też spadek odrzucić. Zgodnie z art. 640 ustawy kodeks postępowania cywilnego<sup>14</sup> oświadczenie o prostym przyjęciu spadku lub z dobrodziejstwem inwentarza albo o odrzuceniu spadku może być złożone przed notariuszem lub w sądzie rejonowym, w którego okręgu znajduje się miejsce zamieszkania lub pobytu składającego oświadczenie. Notariusz lub sąd przesyła niezwłocznie oświadczenie, wraz z załącznikami, do sądu spadku. Notariusz nie przesyła oświadczenia, jeżeli zarejestrował akt poświadczenia dziedziczenia. Zauważyć należy, iż spadkobierca zgodnie z regulacją art. 1015 kodeksu cywilnego, ma ustawowe 6 miesięcy od dnia, w którym dowiedział się o tytule swego powołania, a brak takiego oświadczenia spadkobiercy jest jednoznaczny z przyjęciem spadku z dobrodziejstwem inwentarza. Sześciomiesięczny termin uregulowany w art. 1015 § 1 k.c. ma charakter prekluzyjnego zawitego terminu prawa materialnego, którego upływ powoduje, że uprawnienie spadkobiercy do złożenia oświadczenia wygasa<sup>15</sup>.

Zgodnie z art. 1025 § 1 Kodeksu cywilnego prawomocne postanowienie sądu o nabyciu spadku lub zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia potwierdzają jedynie prawo spadkobiercy do tego spadku od momentu jego otwarcia. Z powyższych przepisów wynika, że nabycie spadku ma miejsce z chwilą śmierci

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 23.04.1964 Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 1061).

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 17.11.1964 Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1550).

<sup>15</sup> M. Załucki (red.), K. Szyp i in., *Kodeks cywilny*, wyd. 4, Warszawa 2024.

spadkodawcy, natomiast prawomocne postanowienie sądu o nabyciu spadku ma charakter deklaratoryjny i stwierdza jedynie nabycie spadku przez spadkobiercę<sup>16</sup>.

Mimo dość jednoznacznego terminu powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 1, w tym szczegółowego procesu złożenia takiego oświadczenia o przyjęciu lub odrzuceniu spadku na gruncie procedury cywilnej w rzeczywistości funkcjonowania ustawy o podatku od spadków i darowizn przepis ten pozostaje regulacją martwą. Cytowany wyżej przepis można zaliczyć do całej grupy regulacji ustawy o podatku od spadków i darowizn nadających się do zmiany, chociażby z tego powodu, że odbiegają swoimi rozwiązaniami od obecnej sytuacji społeczno-ekonomicznej<sup>17</sup>. W praktyce nikt nigdy nie składał zeznania podatkowego w trybie powołanej regulacji, tj. po przyjęciu spadku. W 100% zeznania podatkowe podatnicy składali i nadal składają dopiero po uprawomocnieniu się postanowienia o nabyciu praw do spadku (po zarejestrowaniu poświadczenia dziedziczenia przez notariusza), czyli na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

Można to uzasadnić przede wszystkim tym, iż ani spadkobiercy, ani organy podatkowe po samym złożeniu oświadczenia nie są w stanie jednoznacznie określić ostatecznego i formalnego kręgu spadkobierców, a co za tym idzie nie są w stanie przypisać im właściwie wielkości przypadających im udziałów w majątku spadkowym. Taką obiektywną analizę zakreślono także w interpretacjach indywidualnych, gdzie najpierw sąd albo notariusz stwierdza, kto jest spadkobiercą i w jakim ułamku, potem podatnik składa zeznanie podatkowe, a na końcu organ podatkowy wydaje decyzję wymiarową<sup>18</sup>. Zauważyć należy także, iż organ podatkowy nie jest właściwy, aby badać np. poprawność przedstawionych testamentów czy też informacji o poszczególnych spadkobiercach. Stąd konieczny udział sądu lub notariusza, a rola organu podatkowego sprowadza się tylko do poprawnego ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, ale dopiero po formalnym stwierdzeniu, kto będzie dziedziczył.

Dodatkowym argumentem za takim podejściem jest fakt, iż zarówno sądy, jak i notariusze mają na podstawie art. 84 i 84a Ordynacji podatkowej ustawowy obowiązek przekazywania informacji o sprawach spadkowych. Stąd można postawić tezę, że wszystkie te sprawy trafiają do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w celu podjęcia stosownych działań w przedmiocie tego podatku. U podstaw tych

<sup>16</sup> Postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku jest natomiast jedynie orzeczeniem deklaratoryjnym o znaczeniu legitymacyjnym (postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 23 stycznia 2013 r., sygn. akt I CSK 262/12, Legalis nr 697875).

<sup>17</sup> A. Krukowski, G. Liszewski, P. Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2011, s. 116

<sup>18</sup> Interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 31.01.2011 r., sygn. IPPB2/436-470/10-2/MZ, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 10.08.2024).

regulacji legło założenie, iż w każdej sytuacji, gdzie możliwe jest powstanie obowiązku podatkowego, o fakcie tym powinny być poinformowane odpowiednie organy. Zatem jest to kolejne rozwiązanie zmierzające do uszczelnienia systemu poboru podatków<sup>19</sup>. Jednocześnie organ podatkowy nie ma możliwości uzyskania informacji o fakcie, że po upływie ustawowego 6-miesięcznego terminu, w którym spadkobiercy nabyli spadek z dobrodziejstwem inwentarza powstał obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn. Tym samym tak naprawdę to art. 6 ust. 4 u.p.s.d. jest niewątpliwie podstawowym, pewnym, oficjalnym i samoistnym terminem (momentem), w którym powstaje obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn.

Za takim podejściem wypowiadał się w przeszłości także Naczelny Sąd Administracyjny, m.in. w wyroku z dnia 14 października 2015<sup>20</sup> r., gdzie w uzasadnieniu wyraźnie podkreślono, iż art. 6 ust. 4 powołanej ustawy wyznacza nie tylko moment powstania obowiązku podatkowego, ale także początek biegu terminu do wydania przez organ decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Według sądu unormowanie art. 6 ust. 4 stanowi całościową i odrębną od innych, wynikających z art. 6 tejże ustawy, regulację prawną czasu powstania obowiązku podatkowego, od którego rozpoczyna bieg termin przedawnienia prawa do wydania decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania<sup>21</sup>. Sąd podkreślił ponadto, że zastosowanie w rozważanym przedmiocie odmiennych od przedstawionych wyników funkcjonalnej wykładni analizowanego prawa skutkować by mogło uchynieniem się podatników od realizacji podstawowej zasady konstytucyjnej państwa prawnego: równości wobec prawa w aspekcie równości i powszechności opodatkowania, i to tylko z tego powodu naruszenia przez nich prawa zobowiązującego do składania zeznań podatkowych w podatku od spadków i darowizn. Co więcej, sąd zauważa, iż unormowanie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie odwołuje się do odrębnych instytucji czy też pojęć: przerwania lub nowacji biegnącego (jeszcze) – od daty innej aniżeli w nim wskazana – terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji.

Idąc dalej tokiem rozumowania przedstawionego w uzasadnieniu głosowanego wyroku, można dojść do wniosku, iż od początku funkcjonowania w praktyce ustawy o podatku od spadków i darowizn podatnicy złożyli wszystkie zeznania podatkowe bez obowiązku ustawowego w tym zakresie. A skoro, po analizie NSA nie ma takiego obowiązku po uzyskaniu prawomocnego postanowienia o stwierdzeniu nabycia praw do spadku (po zarejestrowaniu poświadczenia dziedziczenia), to cały

<sup>19</sup> A. Mariański (red.), M. Wolska-Brylska, *Ordynacja podatkowa komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2023.

<sup>20</sup> Wyrok NSA z dnia 14.10.2015 r., sygn. akt II FSK 2203/13, CBOSA.

<sup>21</sup> Podobnie orzekł NSA w wyroku z dnia 18.04.2014 r., sygn. akt II FSK 1182/12, CBOSA, jednakże co do treści art. 6 ust. 4 u.p.s.d., sąd stwierdził, że jest „wadliwie zredagowany”.

podatek od spadków i darowizn przy nabyciu tytułem dziedziczenia przestanie w praktyce funkcjonować. Organy podatkowe mogą wprawdzie wszczynać postępowania podatkowe, w tym podatku z urzędu, poprzez doręczenie postanowienia w tym zakresie, ale z przyczyn obiektywnych obejmie to tylko część spraw. Tym samym składanie zeznań podatkowych SD-3 przy dziedziczeniu mimo regulacji art. 17a ustawy także będzie przepisem martwym.

W praktyce funkcjonowania podatku od spadków i darowizn zasadą jest dobrowolne składanie zeznań podatkowych przez podatników, a wszczynanie postępowań podatkowych z urzędu ma miejsce tylko w wyjątkowych sytuacjach. O powszechności zasady dobrowolności składania zeznań podatkowych i skali tego zjawiska w podatku od spadków i darowizn świadczy ponadto fakt, iż na podstawie art. 165 § 7 i 8 Ordynacji podatkowej samo złożenie zeznania podatkowego w podatku od spadków i darowizn skutkuje wszczęciem postępowania podatkowego w dacie złożenia tego zeznania.

Gdyby uznać powszechnie, że podatnicy, którzy legitymują się prawomocnym postanowieniem sądu lub notarialnym poświadczeniem dziedziczenia nie mają obowiązku składania zeznań podatkowych w ustawowym, miesięcznym terminie, to doszłoby do dużego zamieszania na gruncie prawa nie tylko podatkowego, lecz także cywilnego. Znaczna część podatników oczekiwałaby na upływ 3-letniego terminu do przedawnienia prawa do doręczenia decyzji podatkowej w przedmiocie podatku; z kolei niektórzy podatnicy mieliby duże trudności z uzyskaniem zaświadczenia na potrzeby ewentualnego zbycia majątku spadkowego aktem notarialnym<sup>22</sup>. Być może głos broniący uzasadnienia głosowanego wyroku mógłby w tym momencie podnieść, że wystarczy w zeznaniu jako moment powstania obowiązku podatkowego podać datę zgodną z art. 6 ust. 1 pkt 1, tj. z chwilą przyjęcia spadku, ale w tym momencie powstaje realny problem z całkowitym zwolnieniem od podatku wynikającym z art. 4a u.p.s.d., z którego podatnicy powszechnie korzystają. Otóż jeżeli za moment powstania obowiązku podatkowego w zeznaniu podatkowym wstawimy datę przyjęcia spadku, to pewnie w większości przypadków dojdzie do przekroczenia ustawowego, nieprzywracalnego, 6-miesięcznego terminu do złożenia zeznania SD-Z2, które jest warunkiem koniecznym, aby z takiego zwolnienia skorzystać.

<sup>22</sup> Zob. art. 19 ust. 6 u.p.s.d., zgodnie z którym jeżeli przedmiotem aktu notarialnego, który ma być sporządzony, lub dokumentu, co do którego notariusz ma uwierzytelnić podpis, ma być zbycie praw do spadku albo zbycie lub obciążenie rzeczy lub praw majątkowych uzyskanych tytułem, określonym w art. 1, notariusz może dokonać tych czynności tylko za uprzednią pisemną zgodą naczelnika urzędu skarbowego albo po przedstawieniu zaświadczenia wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego potwierdzającego, że nabycie jest zwolnione od podatku, że należny podatek został zapłacony albo zobowiązanie podatkowe wygasło wskutek przedawnienia.

W praktyce zastosowanie w pełni drogi prawnej zakreślonej przez NSA doprowadziłoby do rozszczelnienia systemu podatkowego w zakresie podatku od spadków i darowizn, gdyż podatnicy bardzo łatwo unikną jego płacenia; wystarczy, że nie składając zeznania podatkowego, nie będą współpracować z organem podatkowym w przedmiocie wszczętego z urzędu postępowania podatkowego, a termin 3-letni bardzo szybko minie. Podkreślano to także w orzecznictwie NSA, m.in. w wyroku z dnia 8 sierpnia 2007 r.<sup>23</sup>, gdzie w uzasadnieniu zaznaczono, iż art. 6 ust. 4 został ustanowiony na wypadek uchylania się od opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, a sam ten przepis nie tylko określa datę, od której rozpoczyna się ustanowiony w art. 68 § 2 in fine Ordynacji podatkowej termin przedawnienia praw do wydania decyzji podatkowej, ale faktyczna to jest rzeczywistość, możliwość jej orzeczenia. W dobie tak szerokiego dostępu do informacji można śmiało postawić tezę, że świadomość korzystnej dla podatników linii orzeczniczej sądu administracyjnego jest już bardzo powszechna i w wielu przypadkach może zostać wykorzystana dla skutecznego uchylania się od podatku.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, iż podejście glosowanego wyroku NSA pozostaje w sprzeczności z celem art. 6 ust. 4 u.p.s.d., który ma zapobiegać uchylaniu się od opodatkowania spadku lub darowizny, pomimo upływu terminu przedawnienia przewidzianego w ustawie Ordynacja podatkowa<sup>24</sup>.

Podkreślić należy, iż skoro według sądu nie ma obowiązku składania zeznania podatkowego w przypadku zaistnienia zdarzenia, jakim jest uprawomocnienie się postanowienia sądowego o stwierdzeniu praw do spadku, a wcześniej zeznania nie złożono także w związku z przyjęciem spadku (art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy), to okazuje się, że podatnicy w ogóle pozbawieni zostali możliwości złożenia takiego zeznania SD-3. Moim zdaniem już z samej treści omawianych przepisów wyraźnie wynika, że za każdym razem, gdy powstanie obowiązek w podatku od spadków i darowizn, podatnik ma obowiązek zgłosić do opodatkowania fakt nabycia, składając formalne zeznanie podatkowe w tym zakresie. Takie racjonalne podejście spotkać można również w piśmiennictwie, gdzie podkreślono, że uwzględniając literalne brzmienie powyższego przepisu, brak podstaw ograniczających stosowanie regulacji o składaniu zeznania podatkowego jedynie do obowiązków powstałych stosownie do art. 6 ust. 1 u.p.s.d.<sup>25</sup>. Ponadto art. 17a ust. 1 u.p.s.d. nie wiąże obowiązku złożenia zeznania z konkretnym przepisem wyznaczającym moment powstania

<sup>23</sup> Wyrok NSA z dnia 08.08.2007 r., sygn. akt II FSK 921/06, CBOSA.

<sup>24</sup> Interpretacja Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 11.02.2014 r., sygn. IPTPB2/436-186/12-8/14-S/KK, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 10.08.2024).

<sup>25</sup> B. Stępień-Świderek, *Wymagalność i skutki zeznania SD-3 na gruncie art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn*, KPO 2021, 1, Legalis.

obowiązku podatkowego. Oznacza to, że ma on zastosowanie względem wszystkich przypadków ujętych w art. 6 u.p.s.d.

Podjęcie reprezentowane w tym i wielu innych wyrokach sądów administracyjnych ma również niebagatelne znaczenie finansowe dla samorządów, a dokładnie dla budżetów gmin w całej Polsce. Wpływy z podatku pod spadek i darowizn stanowią dochód własny gminy, co wynika z art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. g ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>26</sup>, jeżeli przyjmujemy w praktyce 3-letni termin przedawnienia zamiast 5-letniego, który był stosowany przez organy podatkowe przez dziesiątki lat, to gminy odczują w swoich budżetach znaczny spadek środków pieniężnych z tego tytułu, co przełoży się *in minus* na ich płynność finansową czy możliwości inwestycyjne.

Za 5-letnim terminem przedawnienia opowiadają się jednolicie organy Krajowej Administracji Skarbowej (Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej<sup>27</sup>) w indywidualnych interpretacjach podatkowych wydanych na podstawie art. 14b Ordynacji podatkowej<sup>28</sup>. Także interpretacje wydawane przed wejściem w życie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>29</sup> podkreślały samodzielność art. 6 ust. 4 u.p.s.d. z obowiązkiem złożenia zeznania podatkowego i tym samym 5-letnim okresem przedawnienia wynikającym z regulacji art. 68 § 2 Ordynacji podatkowej<sup>30</sup>.

Jak już wcześniej zaznaczyłem, sedno problemu wskazanego w glosowanym wyroku to stwierdzenie, że przepis art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn nie ma charakteru samoistnego bowiem, zdaniem NSA, nie kreuje całościowej i odrębnej od innych regulacji czasu powstania obowiązku podatkowego w tym podatku. W uzasadnieniu stwierdzono nawet, że mamy tutaj do czynienia z tym samym podatnikiem, tym samym przedmiotem podatku oraz tym samym obowiązkiem podatkowym. O ile należy się zgodzić, że podatnik (podatnicy) są ci sami i ten sam jest przedmiot podatku, o tyle twierdzenie o tożsamości powszechnie

<sup>26</sup> Ustawa z dnia 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 356).

<sup>27</sup> Zob. L. Bielecki (red.), A. Gorgol (red.), A. Halicki, M. Krawczak, A. Krukowski, P. Ruczkowski, B. Rutkowski, D. Zalewski, A. Zdunek, *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej*, Warszawa, s. 59.

<sup>28</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3.06.2024 r., sygn. 0111-KDIB2-2.4015.55.2024.2.PB opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 15.08.2024), z dnia 11.08.2022 r., sygn. 0111-KDIB2-2.4015.65.2022.1.MM opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 11.08.2024), z dnia 20.06.2022 r., sygn. 0111-KDIB2-2.4015.35.2022.1.MM opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 12.08.2024);

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 615).

<sup>30</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19.08.2009, sygn. IPPB2/436-251/09-2/MZ, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 12.08.2024), interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 31.12.2013, sygn. IPPB2/436-556/13-4/MZ, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 12.08.2024), interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 15.01.2015, sygn. IPTPB2/436-152/14-2/KK, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 15.08.2024).

obowiązujących przepisów art. 6 ust. 1 pkt 1 i art. 6 ust. 4 u.p.s.d. jest w świetle przedstawionych interpretacji indywidualnych i wskazanych odmiennych orzeczeń sądów administracyjnych nieuprawnione.

Dla uszczelnienia systemu podatkowego i dla zachowania zasady równości wszystkich wobec prawa ustawodawca wprowadził w ustawie regulację art. 6 ust. 4, która ma zapobiec uchylaniu się podatników od płacenia podatku od spadków i darowizn. Z niczego nie wynika, aby ten moment powstania obowiązku podatkowego nie był samodzielny, a skoro tak, to zastosowanie do niego będą mieć wszystkie konsekwencje z tym związane, tj. m.in. obowiązek złożenia zeznania podatkowego – art. 17 a ustawy oraz wskazane w Ordynacji podatkowej terminy z art. 68 § 1 i 2.

Także orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego do pewnego czasu stało na stanowisku, że „przepis art. 6 ust. 4 stanowi całościową regulację prawną momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn, od którego rozpoczyna bieg termin przedawnienia prawa do wydania decyzji o ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego, odrębną od pozostałych regulacji w tym przedmiocie, zawartych w art. 6 u.p.s.d. (...) odnowienie obowiązku podatkowego polega na tym, że powinność świadczenia pieniężnego, o której mowa w art. 4 o.p., powstaje wskutek zaistnienia innego zdarzenia, określonego w przepisach, niż zdarzenie, które wcześniej taki obowiązek kreowało. Dlatego też art. 6 ust. 4 u.p.s.d. musi być uznany za przepis zawierający regulację momentu powstania obowiązku podatkowego, a nie momentu przerwania biegu terminu przedawnienia obowiązku podatkowego, powstałego wcześniej. Jest to więc przepis zawierający regulację odrębną i całościową”<sup>31</sup>.

Należy zauważyć, iż oprócz piśmiennictwa wskazanego w glosowanym wyroku<sup>32</sup> można tak jak odmiennie wyroki NSA spotkać także odmiennie stanowisko doktryny<sup>33</sup>. Podkreślono w nim m.in., iż hipoteza normy art. 6 ust. 4 (zdanie drugie) jest różna od pozostałych hipotez norm zawartych w art. 6 u.p.s.d. i stanowi całościową i odrębną od nich regulacją prawną czasu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Stanowisko to akceptowało kształtującą się wtedy linię orzecniczą sądów administracyjnych, gdzie dodatkowo zaznaczono, że unormowanie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie posiada prawnie znaczących cech i nie zawiera elementów (odrębnych) instytucji czy pojęć: przerwania lub nowacji biegnącego

<sup>31</sup> Wyrok NSA z dnia 01.12.2016 r. sygn. akt II FSK 3296/14; z 16.11.2010 r., sygn. akt II FSK 1145/09 wszystkie publ. CBOSA.

<sup>32</sup> Podobnie o art. 6 ust. 4 u.p.s.d. także S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2010, s. 226–229.

<sup>33</sup> A. Krukowski..., *op. cit.*, s. 142.

(jeszcze), od daty innej aniżeli w nim wskazana, terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji podatkowej<sup>34</sup>.

W tym zakresie bardzo często stanowisko zajmował także Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacjach indywidualnych, podkreślając, że zgodnie bowiem z ww. art. 6 ust. 4 zdanie pierwsze ustawy o podatku od spadków i darowizn – jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. Tym samym w terminie miesiąca od uprawomocnienia się postanowienia Sądu podatnik zobowiązany jest do złożenia zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych tytułem dziedziczenia<sup>35</sup>.

Analizując dalej uzasadnienie głosowanego wyroku, trudno się zgodzić z podejściem, iż orzeczenie sądu (stwierdzenie pismem nabycia) w istocie zastępuje zeznanie podatkowe. Po pierwsze, orzeczenie sądu to bardzo lakoniczne określenie, kto dziedziczy, po kim i w jakim ułamku, natomiast zeznania podatkowe (SD-3 czy też SZ-Z2) mają na celu przede wszystkim szczegółowe opisanie np. majątku spadkowego, a więc podstawy opodatkowania jako takiej i jego wartości rynkowej według podatnika. Do zeznania podatkowego podatnicy zobowiązani są także dołączyć dowody potwierdzające ujawniony majątek spadkowy. Po drugie, ustawodawca nigdzie nie wskazał do takiego twierdzenia żadnych podstaw prawnych i należy je traktować w kategoriach nadinterpretacji.

Jednocześnie praktyka podatników w Polsce, mimo kontrowersyjnej linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego, jest taka, że nadal po uzyskaniu prawomocnego postanowienia sądowego w zakresie praw do spadku składają do właściwego organu podatkowego zeznania podatkowe SD-3, a jako moment powstania obowiązku podatkowego wskazują datę uprawomocnienia się orzeczenia. Organy podatkowe, stosując się do wspomnianego wyżej art. 165 § 7 i 8 Ordynacji podatkowej, prowadzą w tym zakresie stosowne postępowanie podatkowe i kończą je decyzją ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. Dokładnie tak samo podatnicy składają zeznania SD-Z2, w których wskazują na dzień upra-

<sup>34</sup> Zobacz również wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26.11.2008 r., sygn. akt I SA/Bd, 566/08 oraz wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 maja 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 226/09, wszystkie publ. CBOSA.

<sup>35</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27.05.2024 r., sygn. 0111-KDIB2-2.4015.50.2024.1.PB opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 11.08.2024); z dnia 22.01.2024 r. sygn. 0111-KDIB2-3.4015.246.2023.1.AD opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 11.08.2024); z dnia 03.07.2020 r. sygn. 0111-KDIB2-3.4015.62.2020.2.BB opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 14.08.2024); z dnia 14.04.2020 r. 0111-KDIB2-3.4015.19.2020.2.BB opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 11.08.2024); z dnia 24.07.2018 r. sygn. 0111-KDIB4.4015.77.2018.2.MCZ opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 12.08.2024); z dnia 15.05.2017 r. 0111-KDIB4.4015.9.2017.1.JKu, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 12.08.2024); interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10.07.2014 r. sygn. IPPB2/436-284/14-2/MZ, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 11.08.2024).



womocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu praw do spadku jako moment powstania obowiązku podatkowego, a żeby skorzystać z całkowitego zwolnienia od podatku na mocy art. 4a u.p.s.d., przestrzegają 6-miesięcznego terminu do tej czynności.

Wszystkie te działania zarówno podatników, jak i organów podatkowych dzieją się całkowicie wbrew glosowanemu wyrokowi NSA z dnia 9 sierpnia 2023 r., sygn. akt III FSK 1551/22 i całej linii orzecznictwa wskazanej w uzasadnieniu. Można to podsumować jednym zdaniem: orzecznictwo sądów administracyjnych swoje, a praktyka funkcjonowania regulacji ustawy o podatku od spadków i darowizn swoje.

Jako wnioski *de lege ferenda*, dla ostatecznego zażegnania niniejszego sporu, należy podnieść postulat wykreślenia art. 6 ust. 1 pkt 1 z ustawy, skoro – jak dowiodłem wyżej – pozostaje on od dawna przepisem martwym. Jedynym i podstawowym terminem dla powstania obowiązku podatkowego pozostałby wtedy moment uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu praw do spadku (zarejestrowane poświadczenie dziedziczenia u notariusza), oczywiście po jego odpowiedniej redakcji. Dodatkowym argumentem za tym rozwiązaniem pozostaje fakt, że w każdym przypadku dziedziczenia, gdzie po spadkobiercy pozostaje jakikolwiek majątek w obszarze zainteresowania organu podatkowego, spadkobiercy każdorazowo potwierdzają swoje prawo do dziedziczenia albo w sądzie, albo u notariusza i szczelność systemu podatkowego, z wykorzystaniem instytucji składania zeznania podatkowego zostanie zachowana.

## Bibliografia

### Literatura

- Babiarz S., Mariański A., Nykiel W., *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2010.
- Bielecki L. (red.), Gorgol A. (red.), Halicki A., Krawczak M., Krukowski A., Ruczkowski P., Rutkowski B., Zalewski D., Zdunek A., *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej Komentarz*, Warszawa 2018.
- Dzwonkowski H. (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010.
- Krukowski A., Liszewski G., Smoleń P., *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2011.
- Liszewski G. [w:] S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygieł, K. Winiarski, *Podatek od spadków i darowizn, Komentarz*, Warszawa 2021.
- Mariański A. (red.), Wolska-Brylska M., *Ordynacja podatkowa komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2023.
- Smoleń P. (red.), Wójtowicz W. (red.), Burzec M., Duda-Hyz M., Gorgol A., Kucia-Guściora B., Münnich M., Pomorski P., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017.

Stępień-Świderek P., *Wymagalność i skutki zeznania SD-3 na gruncie art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn*, KPO 2021, 1.

Załucki M. (red.), Szyp K. i in., *Kodeks cywilny*, wyd. 4, Warszawa 2024.

## Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

Ustawa z dnia 23.04.1964 Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 1061).

Ustawa z dnia 17.11.1964 Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1550).

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 596).

Ustawa z dnia 14.02.1991 r. Prawo o notariacie (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 1001).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383).

Ustawa z dnia 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 356).

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 615).

## Wyroki i interpretacje

Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 23 stycznia 2013 r., sygn. akt I CSK 262/12, Legalis nr 697875).

Wyrok NSA z dnia 08.08.2007 r., sygn. akt II FSK 921/06, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1145/09, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1182/12, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 17 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1485/13, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 14.10.2015 r., sygn. akt II FSK 2203/13, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2016 r., sygn. akt. II FSK 3296/14, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 19 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2120/17, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 6 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2366/15, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 19 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2120/15, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2020 r., sygn. akt II FSK 2173/18, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 5 maja 2021 r., sygn. akt III FSK 1811/21, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2021 r., sygn. akt III FSK 360/21, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2021 r., sygn. akt III FSK 323/21, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 09.08.2023 sygn. akt III FSK 1311/22, CBOSA.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26.11.2008 r., sygn. akt I SA/Bd, 566/08, CBOSA.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 maja 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 226/09, CBOSA.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 stycznia 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 128/17, CBOSA.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14.06.2022 r., sygn. akt III SA/Wa 2378/21, CBOSA.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19.08.2009, sygn. IPPB2/436-251/09-2/MZ, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 12.08.2024).

- Interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 31.01.2011 r., sygn. IPPB2/436-470/10-2/MZ, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 10.08.2024).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 31.12.2013, sygn. IPPB2/436-556/13-4/MZ, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 12.08.2024).
- Interpretacja Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 11.02.2014 r., sygn. IPTPB2/436-186/12-8/14-S/KK, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 10.08.2024).
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10.07.2014 r. sygn. IPPB2/436-284/14-2/MZ, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 11.08.2024).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 15.01.2015, sygn. IPTPB2/436-152/14-2/KK, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 15.08.2024).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15.05.2017 r. 0111-KDIB4.4015.9.2017.1.JKu, opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 12.08.2024).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 24.07.2018 r. sygn. 0111-KDIB4.4015.77.2018.2.MCZ opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 12.08.2024).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14.04.2020 r. 0111-KDIB2-3.4015.19.2020.2.BB opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 11.08.2024).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 03.07.2020 r. sygn. 0111-KDIB2-3.4015.62.2020.2.BB opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 14.08.2024).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20.06.2022 r., sygn. 0111-KDIB2-2.4015.35.2022.1.MM opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 12.08.2024).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11.08.2022 r., sygn. 0111-KDIB2-2.4015.65.2022.1.MM opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 11.08.2024).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22.01.2024 r. sygn. 0111-KDIB2-3.4015.246.2023.1.AD opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 11.08.2024).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27.05.2024 r., sygn. 0111-KDIB2-2.4015.50.2024.1.PB opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 11.08.2024).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 03.06.2024 r., sygn. 0111-KDIB2-2.4015.55.2024.2.PB opubl. <http://sip.mf.gov.pl> (dostęp: 15.08.2024).