U Z A S A D N I E N I E

1. Postanowieniem z 5.03.2025 r. o sygn. III FSK 1588/23 skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie ze skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi (dalej: Dyrektor IAS w Łodzi albo organ odwoławczy) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 17.08.2023 r., I SA/Łd 408/23, w sprawie ze skargi W. G. (dalej: skarżący) na decyzję Dyrektora IAS w Łodzi z 28.03.2023 r., nr 1001-IOM.4104.10.2023.1/U08/JM, wydaną w przedmiocie podatku od spadków i darowizn, postanowił na podstawie art. 187 § 1 ustawy z 30.08.2002. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 945 ze zm., dalej: p.p.s.a.) przedstawić do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego budzące poważne wątpliwości zagadnienie prawne następującej treści:

„Czy powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2018 r. poz. 644 z późn. zm.), przy nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia, rodzi na podatniku tego podatku obowiązek złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 tej ustawy i czy niezłożenie takiego zeznania w terminie wypełnia przesłankę z art. 68 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.)?”.

2. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi.

2.1. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi wyrokiem z 17.08.2023 r. o sygn. I SA/Łd 408/23 - po rozpoznaniu sprawy ze skargi skarżącego na ww. decyzję Dyrektora IAS, wydaną w przedmiocie podatku od spadków i darowizn - w punkcie 1) uchylił zaskarżoną decyzję i utrzymaną nią w mocy decyzję Naczelnika […] Urzędu Skarbowego […] (dalej: organ pierwszej instancji) z 2.01.2023 r., nr […]; w punkcie 2) umorzył postępowanie administracyjne; w punkcie 3) przyznał i nakazał wypłacić z funduszu Skarbu Państwa – WSA w Łodzi pełnomocnikowi skarżącego kwotę 900 zł plus należny podatek od towarów i usług, tytułem zwrotu kosztów

nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej skarżącemu z urzędu (wyrok jest dostępny, jak inne cytowane w uzasadnieniu orzeczenia, na stronie internetowej http://orzeczenia.nsa.gov.pl/).

2.2. Sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu podał, że zaskarżoną decyzją Dyrektor IAS w Łodzi utrzymał w mocy decyzję Naczelnika […] Urzędu Skarbowego […] z 2.01.2023 r., ustalającą skarżącemu wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn w wysokości 4.743 zł. Postanowieniem z 30.10.2018 r., które uprawomocniło się 21.11.2018 r., Sąd Rejonowy dla […] w […] stwierdził, że skarżący nabył w całości spadek po zmarłym 24.05.2018 r. J. G.. W odpowiedzi na wezwanie organu skarżący 2.11.2022 r. złożył zeznanie podatkowe SD-3, w którym wskazał, że przedmiotem spadku jest […] części nieruchomości zabudowanej budynkiem mieszkalnym o zadeklarowanej wartości 115.000 zł. Wobec niezgłoszenia przez podatnika nabycia spadku w terminie, o którym mowa w art. 4a ustawy z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2018 r. poz. 644 ze zm., dalej: u.p.s.d.), organ podatkowy stwierdził, że nie było podstawy do zastosowania opisanego w tym przepisie zwolnienia podmiotowego. Ponadto, skoro podatnik nie złożył zeznania o nabyciu spadku w terminie określonym w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., to w sprawie ma zastosowanie art. 68 § 2 pkt 1 o.p., określający 5-letni termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego, liczony od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Termin ten upłynie 31.12.2023 r., a doręczenie skarżącemu decyzji organu pierwszej instancji nastąpiło 5.01.2023 r., a więc decyzja została wydana i doręczona przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi nie podzielił stanowiska organów podatkowych dotyczącego terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, wskazując, że w orzecznictwie ukształtowały się dwie rozbieżne linie orzecznicze odnoszące się do możliwości zastosowania art. 68 § 2 pkt 1 o.p. w przypadku powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. Pierwszą reprezentują w zaskarżonych rozstrzygnięciach organy podatkowe. Sąd pierwszej instancji opowiedział się natomiast za linią, która jest korzystniejsza dla skarżącego, stwierdzając, że skoro skarżący nie złożył zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a w związku z art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., obowiązek podatkowy uległ w myśl

art. 6 ust. 4 u.p.s.d. odnowieniu w związku z uprawomocnieniem się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, co miało miejsce 21.11.2018 r. Po uprawomocnieniu się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku organ podatkowy był zobowiązany do ustalenia w terminie 3 lat zobowiązania podatkowego. Doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w sprawie nastąpiło natomiast 5.01.2023 r., czyli po upływie terminu, o którym mowa w art. 68 § 1 o.p. Organy podatkowe obu instancji naruszyły zatem art. 68 § 1 i 2 o.p., przyjmując, że decyzja ustalająca skarżącemu zobowiązanie w podatku od spadków mogła zostać doręczona przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

3. Skarga kasacyjna.

3.1. Skargę kasacyjną od ww. wyroku WSA w Łodzi do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł na podstawie art. 173 p.p.s.a. Dyrektor IAS w Warszawie (reprezentowany przez pełnomocnika – radcę prawnego), który zaskarżył ten wyrok w całości, żądając jej rozpoznania na rozprawie. Sformułował także wniosek o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości oraz wydanie orzeczenia w sprawie na podstawie art. 188 p.p.s.a., ponieważ istota sprawy została dostatecznie wyjaśniona, a także o zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

Zaskarżonemu wyrokowi Dyrektor IAS w Warszawie zarzucił na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. naruszenie prawa materialnego, tj.:

a) art. 145 § 1 lit. a p.p.s.a. w związku z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. i art. 68 § 1 i 2 o.p., przez błędną wykładnię tych przepisów, polegającą na nieuzasadnionym przyjęciu, że w sprawie doszło do odnowienia niezgłoszonego do opodatkowania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia spadku (które to nabycie stwierdzono pismem, tj. ww. postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku przez skarżącego, którego prawomocny odpis doręczono organowi 6.02.2019 r.), a niezgłoszenie obowiązku do opodatkowania skutkowało skróceniem pierwotnego 5-letniego terminu przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania i w konsekwencji niezasadnym przyjęciu przez sąd, że w okolicznościach sprawy uprawnienie do wydania i doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie wygasło po upływie 3 lat, w sytuacji gdy art. 6 ust. 4 u.p.s.d. został wprowadzony w celu odzyskania kompetencji organu do ustalenia zobowiązania podatkowego;

b) art. 145 § 1 lit. a p.p.s.a. w związku z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. i art. 17a ust. 1 u.p.s.d. oraz art. 68 § 2 o.p., przez błędną wykładnię tych przepisów, polegającą na nieuzasadnionym przyjęciu, że odnowienie niezgłoszonego do opodatkowania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia spadku, w rozumieniu art. 6 ust. 4 zdanie 1 u.p.s.d. (które to nabycie stwierdzono pismem – ww. postanowieniem o stwierdzeniu nabycie spadku przez skarżącego, a odpis prawomocnego orzeczenia doręczono organowi 6.02.2019 r.), nie implikuje po stronie spadkobiercy obowiązku złożenia zeznania podatkowego, a w konsekwencji Sąd wadliwie przyjął, że w sprawie nie znajduje zastosowanie art. 68 § 2 pkt 1 o.p., w sytuacji gdy nie istnieje żaden przepis prawa, który znosi obowiązek określony w art. 17a u.p.s.d.; takim przepisem nie jest art. 6 ust. 4 u.p.s.d., który nie normuje ani kwestii obowiązku ani terminu złożenia zeznania podatkowego, obowiązek złożenia zeznania podatkowego wynika natomiast wprost z art. 17a u.p.s.d. i żaden przepis prawa nie eliminuje tego obowiązku;

c) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a p.p.s.a. w związku z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. i art. 68 § 2 pkt 1 o.p., przez błędną wykładnię tych przepisów, polegającą na nieuzasadnionym przyjęciu, że nie było podstaw do zastosowania tych przepisów, w sytuacji gdy w sprawie doszło do odnowienia obowiązku podatkowego na skutek złożenia zgłoszenia SD-3 organowi 2.11.2022 r., a 5-letni termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego upłynie z dniem 31.12.2023 r. liczonym od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy;

d) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a p.p.s.a. w związku z art. 68 § 1 o.p., przez niewłaściwe zastosowanie, polegające na nieuzasadnionym przyjęciu, że organ miał 3-letni termin uprawniający go do wydania i doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn, w sytuacji gdy podatnik nie złożył w terminie określonym w art. 17a ust. 1 u.p.s.d. wymaganego zeznania, a w związku z tym w sprawie ma zastosowanie art. 68 § 2 pkt 1 o.p.

Zaskarżonemu wyrokowi Dyrektor IAS w Warszawie zarzucił na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania, tj.:

a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c, art. 135 i art. 145 § 3 p.p.s.a. w związku z art. 208 i art. 68 § 1 o.p., przez niewłaściwe zastosowanie, polegające na niezasadnym zastosowaniu tych przepisów i uchyleniu skarżonej decyzji oraz utrzymanej nią w

mocy decyzji organu pierwszej instancji i umorzenie postępowania, w sytuacji gdy organ nie działał w warunkach przedawnienia prawa do wydania i doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie, o którym mowa w art. 68 § 1 o.p., ponieważ podatnik nie wykonał ciążącego na nim obowiązku złożenia w terminie zeznania, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d, a to powoduje, że w sprawie ma zastosowanie art. 68 § 2 pkt 1 o.p.; powyższe uchybienie ma istotny wpływ na wynika sprawy, ponieważ sąd nieprawidłowo zastosował art. 208 o.p., w sytuacji braku do tego podstaw;

b) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c, art. 135 i art. 145 § 3 p.p.s.a. w związku z art. 208 o.p., przez niewłaściwe zastosowanie, w sytuacji gdy sąd nie uwzględnił, że podatnik dopiero 2.11.2022 r. złożył organowi zeznanie SD-3 (po ustawowym terminie, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d.), a w tej sytuacji organ miał uprawnienie do zastosowania art. 68 § 2 pkt 1 o.p. i organy w tak określonym terminie wydały i doręczyły podatnikowi decyzję ustalającą zobowiązanie, czego nie uwzględnił sąd.

Zdaniem organu wnoszącego skargę kasacyjną, w konsekwencji WSA w Łodzi niezasadnie, z naruszeniem art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c p.p.s.a., uchylił zaskarżone decyzje, zamiast na podstawie art. 151 p.p.s.a. oddalić skargę. Wskazane naruszenia mają istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż ocena prawna wyrażona w zaskarżonym wyroku jest wiążąca. Oznacza to, że organy podatkowe ponownie badając sprawę muszą uwzględnić wskazane przez Sąd przepisy, które mają zastosowanie w tej sprawie, a także sposób ich interpretacji.

3.2. Skarżący nie wniósł odpowiedzi na skargę kasacyjną.

4. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego (pytanie sądowe).

4.1. Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego, rozpatrując powyższą skargę kasacyjną na rozprawie 5.03.2025 r. uznał, że na jej tle wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, koncentrujące się wokół charakteru obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 4 u.p.s.d., a w szczególności, czy wiąże się on z wymogiem złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., a w konsekwencji czy niezłożenie tego zeznania w terminie uzasadnia zastosowanie art. 68 § 2 pkt 1 o.p.

4.2. Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego zwrócił uwagę, że w orzecznictwie nie wpracowano jednolitego poglądu co do charakteru obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. i jego relacji z obowiązkiem

złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., w kontekście przedawnienia, o którym stanowi w art. 68 § 2 pkt 1 o.p. Analiza orzecznictwa wskazuje na trzy możliwe sposoby interpretacji tych przepisów.

4.2.1. Po pierwsze, w licznej grupie orzeczeń prezentowane jest stanowisko, przyjęte również przez Sąd pierwszej instancji, 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 na podstawie art. 17a ust. 1 u.p.s.d. W konsekwencji w sytuacji prawnej określonej w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie ma zastosowania termin 5-letni przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 2 pkt 1 i 2 o.p. Koncepcja ta wyrosła na gruncie orzecznictwa w sprawach dotyczących niezgłoszonej do opodatkowania darowizny, na którą podatnicy powoływali się w toku postępowania podatkowego (zob. np. wyroki NSA z 5.05.2021 r., III FSK 1811/21; z 16.11.2021 r., III FSK 360/21, z wyrokami z 18.04.2014 r., II FSK 1182/12 oraz z 17.07.2015 r., II FSK 1485/13).

W reprezentatywnym dla tego nurtu wyroku z 5.05.2021 r., III FSK 1811/21, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że 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, mamy tu do czynienia bowiem z tym samym podatnikiem, przedmiotem opodatkowania i obowiązkiem podatkowym. Przepis ten określa odnowiony, czy też ponowny moment powstania obowiązku podatkowego. Sąd dokonując analizy art. 6 ust. 4 u.p.s.d. wskazał, że aby powstał (odnowiony) obowiązek podatkowy, a zatem aby 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). W związku z tym powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. jest okolicznością następczą 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 wiedział o powstaniu obowiązku podatkowego (pierwotnego). Stwierdzenie pismem nabycia podlegającego opodatkowaniu zastępuje zeznanie podatkowe (podobny pogląd wyrażony został w wyrokach NSA: z 16.11.2021 r, III FSK 360/21; z 17.05.2022 r., III FSK 576/21 i III FSK 575/21; z 23.06.2022 r., III FSK 5108/21; z 28.06.2022 r., III FSK 322/22; z 5.07.2022 r., III FSK 634/21; z 18.08.2022 r., III FSK 858/21 i III FSK 762/21; z 9.08.2023 r., III FSK 1551/22 i III FSK 1311/22; z 19.10.2023 r., III FSK 2851/21; z 23.05.2023 r., III FSK 316/22; z 11.06.2024 r., III FSK 1020/22; z 11.07.2024 r., III FSK 1093/23; z 16.07.2024 r., III FSK 1052/23; z 27.08.2024 r., III FSK 316/24; z 29.08.2024 r., III FSK 1593/23, III FSK 1338/23 i III FSK 1607/23; z 7.02.2025 r., III FSK 1169/24).

4.2.2. Po drugie, w orzecznictwie prezentowany jest także pogląd, zgodnie z którym art. 6 ust. 4 u.p.s.d. 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. Istnienie tego uregulowania w porządku prawnym uzasadniane jest tym, że w przypadku niewywiązywania się przez podatnika z obowiązku zgłoszenia do opodatkowania nabycia rzeczy lub praw majątkowych, także w wyniku spadkobrania, tworzy się stan faktycznego uchylania się od opodatkowania, bowiem organ podatkowy pozbawiony jest możliwości uzyskania danych, niezbędnych do wydania decyzji. Skoro art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nakazuje przyjęcie jako momentu powstania obowiązku podatkowego datę uprawomocnienia się orzeczenia sądowego, stwierdzającego nabycie spadku, to nieuprawnione jest wykazywanie, że obowiązek w podatku od spadków i darowizn nie może już powstać z uwagi na upływ terminu przedawnienia, liczonego przy uwzględnieniu pierwotnego momentu powstania obowiązku podatkowego, określonego według zasady ustanowionej w art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. (zob. wyroki NSA: z 8.08.2007 r., II FSK 921/06; z 16.11.2010 r., II FSK 1145/09; z 25.11.2014 r., II FSK 2713/12; z 14.10.2015 r., II FSK 2202/13; z 1.12.2016 r., II FSK 3296/14).

Z poglądem tym koreluje stanowisko wyrażone przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 22.02.2022 r., III FSK 310/21. W orzeczeniu tym Sąd przyjął, że w chwili uprawomocnienia się postanowienia w przedmiocie stwierdzenia

nabycia spadku (tu: 8.08.2008 r.), w myśl art. 6 ust. 4 zdanie 1 u.p.s.d. powstała nieskonkretyzowana powinność podatkowa (obowiązek podatkowy). Od końca roku, w którym to zdarzenie miało miejsce, rozpoczął swój bieg termin przedawnienia wymiaru podatku. Podatnik złożył zeznanie podatkowe z naruszeniem miesięcznego terminu, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., tj. miesiąc od dnia powstania obowiązku podatkowego. Według Sądu, przestrzegając tego przepisu, podatnik powinien był przedstawić swoją deklarację podatkową najpóźniej do 8.09.2008 r. Wobec braku tej aktywności w tym czasie prawo organu podatkowego do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego przedawniało się w terminie 5-letnim, liczonym od końca roku, w którym zaistniał obowiązek podatkowy (art. 68 § 2 pkt 1 o.p.). Podobnie orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 29.06.2022 r., III FSK 645/21, według którego gdy podatnik nie złożył deklaracji w terminie wynikającym z sądowego stwierdzenia nabycia spadku, organ podatkowy ma ustawowo przyznaną kompetencję do doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w okresie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

W wyroku NSA z 6.06.2023 r., III FSK 494/22, z kolei stwierdzono, że w przypadku nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, m.in. tytułem dziedziczenia, również gdy obowiązek ten powstał na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., podatnik jest obowiązany do złożenia zeznania podatkowego. Obowiązek składania zeznań podatkowych nie dotyczy bowiem wyłącznie przypadków, o których mowa w art. 17a ust. 2 u.p.s.d., tj. przypadków, w których podatek jest pobierany przez płatnika. Skoro przedłożenie organowi zeznania SD-3 należy traktować jako powołanie się przed organem podatkowym na fakt nabycia spadku, co skutkowało odnowieniem obowiązku podatkowego, na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., to tym samym, konsekwentnie, zarówno termin miesiąca do złożenia zeznania podatkowego, jak również terminy określone w art. 68 § 1 i 2 o.p. należało liczyć na nowo od dnia powstania tego obowiązku.

4.2.3. Według trzeciej koncepcji orzeczniczej, nie ma potrzeby analizowania powtórnego powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., jeżeli nie wygasło jeszcze prawo organu podatkowego do wydania i doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego na podstawie pierwotnie powstałego obowiązku podatkowego - co zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

następuje w momencie przyjęcia spadku. Jeżeli podatnik nie złożył w terminie zeznania podatkowego, organ podatkowy ma prawo przyjąć, że jest ograniczony terminem o jakim mowa w art. 68 § 2 pkt 1 o.p. wynoszącym 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy, tj. nastąpiło przyjęcie spadku (zob. wyroki NSA: z 26.09.2023 r., III FSK 3673/21 i III FSK 4074/21; z 15.01.2025 r., III FSK 1289/24).

4.3. Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego zauważył, że charakter obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 4 u.p.s.d., w kontekście przedawnienia prawa do wymiaru podatku, budzi też wątpliwości w piśmiennictwie. Prezentowany jest tam pogląd, że w sytuacjach opisanych w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie dochodzi do ponownego powstania obowiązku podatkowego ani jego odnowienia, jest to *sui generis* przywrócenie prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania (zob. W. Nykiel, [w:] S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 228). Moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn został precyzyjnie określony w art. 6 ust. 1 u.p.s.d. Każdemu sposobowi nabycia przyporządkowano swoisty moment, w którym nabywca staje się podatnikiem, przy czym powstanie obowiązku podatkowego nie jest uzależnione od faktu zgłoszenia nabycia do opodatkowania. Bez względu na to, czy nabywca zgłosi nabycie organowi podatkowemu czy nie, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą przyjęcia spadku, zaspokojenia roszczenia z tytułu zachowku, spełnienia świadczenia przyrzeczonego w formie darowizny itd. Obowiązek ten nie wygasa, skoro ustawa nie przewiduje możliwości wygaśnięcia obowiązku podatkowego, a więc nie może powstać powtórnie z chwilą powołania się na fakt nabycia.

Z tego wyciąga się wniosek, że art. 6 ust. 4 u.p.s.d. reguluje konstrukcję prawną polegającą na tym, że z chwilą powołania się na fakt nabycia niezgłoszonego wcześniej do opodatkowania ponownie rozpoczyna swój bieg termin, o którym mowa w art. 68 § 1 o.p. Obowiązek podatkowy istnieje nadal, także po upływie terminu do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn. Istnieje zatem nadal nieskonkretyzowana powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego na rzecz związku publicznoprawnego, tyle tylko, że właściwy organ nie ma możliwości dokonania jej konkretyzacji w drodze decyzji podatkowej. Jednakże zachowanie podatnika określone w art. 6 ust. 4

u.p.s.d. otwiera ponownie temu organowi drogę do dokonania wymiaru podatku. Mamy tu zatem do czynienia z przywróceniem prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn, obowiązek podatkowy nie może bowiem powstawać po raz kolejny w odniesieniu do tej samej sytuacji faktycznej (zob. P. Pietrasz, [w:] S. Bogucki, A. Cudak, P. Pietrasz, W. Stachurski K. Winiarski, A. Wrzesińska-Nowacka, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Gdańsk 2015, s. 238-240).

4.4. Zdaniem składu orzekającego Naczelnego Sądu Administracyjnego ujawnione wątpliwości, dotyczące wzajemnej relacji art. 6 ust. 4 w związku z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. w kontekście art. 68 § 2 pkt 1 o.p., potęguje dodatkowo fakt, że wykonanie obowiązku wynikającego z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. powinno odbyć się przez złożenie zeznania podatkowego według ustalonego wzoru, a do zeznania podatnik powinien dołączyć dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania. Zgodnie z § 3 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 27.11.2015 r. w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn (Dz.U. poz. 2068, dalej: rozporządzenie MF), podatnicy podatku od spadków i darowizn obowiązani są dołączyć do zeznania dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania potwierdzające nabycie rzeczy lub praw majątkowych, w szczególności: orzeczenie sądu, zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia, europejskie poświadczenie spadkowe, testament, umowę, ugodę, zaświadczenie banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej o nabyciu praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy lub zaświadczenie towarzystwa funduszy inwestycyjnych o nabyciu jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci.

Zeznanie, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., powinno w pierwszej kolejności opierać się na orzeczeniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku. Co więcej, to właśnie postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku (podobnie jak akt poświadczenia dziedziczenia) potwierdza nabycie spadku (art. 1025 ustawy z 23.04.1964 r. - Kodeks cywilny, Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm., dalej: k.c.), a więc zdarzenie, z którym prawodawca podatkowy wiąże powstanie obowiązku podatkowego (art. 1 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.). Co prawda, spadkobierca nabywa spadek

ipso iure, a postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku ma jedynie charakter deklaratoryjny, to jednak względem osoby trzeciej, która nie rości sobie praw do spadku z tytułu dziedziczenia, a więc także względem organu podatkowego, spadkobierca może udowodnić swoje prawa wynikające z dziedziczenia tylko stwierdzeniem nabycia spadku albo zarejestrowanym aktem poświadczenia dziedziczenia (art. 1027 k.c.). Postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku nie tylko potwierdza, że spadkobierca nabył spadek, ale określa także wysokość udziałów w spadku (art. 677 § 1^1 pkt 3 ustawy z 17.11.1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego, Dz.U. z 2024 r. poz. 1568 ze zm.; dalej: k.p.c.), co ma istotne znaczenie z punktu widzenia zakresu opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Brak postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku (lub aktu poświadczenia dziedziczenia) powoduje zatem niepewność zarówno co do statusu podatnika (spadkobiercy), jak i zakresu ciążącego na nim obowiązku podatkowego. Rodzi się więc wątpliwość, czy samo przyjęcie spadku (art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.), bez prawomocnego orzeczenia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku (art. 6 ust. 4 u.p.s.d.), daje możliwość złożenia przez podatnika (spadkobiercę) rzetelnego zeznania podatkowego, które będzie spełniać wymogi z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. oraz przepisów rozporządzenia MF.

4.5. O tym, że postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku jest kluczowe z punktu widzenia obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn, może zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego formułującego pytanie świadczyć art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Przepis ten stanowi, że zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Jeżeli dokumentem potwierdzającym nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych jest akt poświadczenia dziedziczenia lub europejskie poświadczenie spadkowe, termin 6 miesięcy, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, do zgłoszenia tego nabycia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego liczy się od dnia zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia lub wydania europejskiego poświadczenia spadkowego (art. 4a ust. 1a u.p.s.d.). W tych przypadkach prawodawca nie odwołuje się do zdarzenia, którym jest przyjęcie spadku (art. 6 ust. 1

pkt 1 u.p.s.d.), lecz do prawomocnego orzeczenia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku (zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia lub wydania europejskiego poświadczenia spadkowego). W sytuacji gdy podatnik nie posiada postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, ani aktu poświadczenia dziedziczenia, nie można twierdzić, że spełnia on przesłanki do zastosowania zwolnienia od podatku określonego w art. 4a ust. 1 u.p.s.d. (zob. wyrok NSA z 10.12.2024 r., III FSK 420/23).

4.6. Naczelny Sąd Administracyjny formułujący pytanie uznał, że powyższe może podważać przywołaną na wstępnie i dominującą obecnie w orzecznictwie koncepcję, że powstanie („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 na podstawie art. 17a ust. 1 u.p.s.d. Jak już wyżej wspomniano, koncepcja ta wyrosła na gruncie orzecznictwa w sprawach dotyczących niezgłoszonej do opodatkowania darowizny, na którą podatnicy powoływali się w toku postępowania podatkowego.

W art. 6 ust. 4 u.p.s.d., prawodawca odróżnia sytuację, w której nabycie stwierdzone zostało pismem, od sytuacji, w której nabycie zostało stwierdzone pismem, którym jest orzeczenia sądu, i wreszcie sytuację, w której podatnik powołuje się na fakt nabycia przed organem podatkowym. W pierwszym przypadku obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma, w drugim z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia, a w trzecim z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym na fakt nabycia. Wydaje się, że nie ma podstaw do jednakowego traktowania tych przypadków. Inaczej wygląda sytuacja, gdy podatnik powołuje się przed organem podatkowym na fakt otrzymania darowizny, która nie została wcześniej zgłoszona do opodatkowania, a inaczej sytuacja, gdy podatnik uzyskuje prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku. Można uznać, że powołanie się na darowiznę zastępuje zeznanie podatkowe. W ten sposób organ podatkowy uzyskuje od podatnika wiedzę o zdarzeniu, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Takiego wniosku nie można natomiast wyciągnąć w przypadku wydania i uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku.

4.7. Z tych względów skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego uznał, że zasadnym jest pytanie: Czy powstanie obowiązku podatkowego na

podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., przy nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia, rodzi na podatniku tego podatku obowiązek złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d. i czy niezłożenie takiego zeznania w terminie wypełnia przesłankę z art. 68 § 2 pkt 1 o.p.? Udzielenie odpowiedzi na to pytanie ma istotne znaczenie dla oceny zarzutów skargi kasacyjnej Dyrektora IAS w Łodzi.

5. Stanowiska zajęte wobec pytania zawartego w postanowieniu NSA z 5.03.2025 r. o sygn. III FSK 1588/23.

5.1. Stanowisko Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi.

Dyrektor IAS w Łodzi (reprezentowany przez pełnomocnika – radcę prawnego) wniósł o podjęcie uchwały o następującej treści: powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. przy nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia, zobowiązuje podatnika tego podatku do złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 tej ustawy, a nie niezłożenie takiego zeznania w terminie wypełnia przesłanki z art. 68 § 2 pkt 1 o.p.

5.2. Stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich.

Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o podjęcie uchwały, w myśl której powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., przy nabyciu własności rzeczy tub praw majątkowych w drodze dziedziczenia, nie zobowiązuje podatnika tego podatku do złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., natomiast niezłożenie takiego zeznania w terminie nie wypełnia przesłanki z art. 68 § 2 pkt 1 o.p.

5.3. Stanowisko Prokuratora Prokuratury Krajowej.

Prokurator Prokuratury Krajowej wniósł o wydanie uchwały o następującej treści: powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. przy nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia rodzi na podatniku tego podatku obowiązek złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 tej ustawy, a jego niezłożenie w terminie wypełnia przesłankę z art. 68 § 2 pkt 1 o.p.

5.4. Opinia *amicus curiae* zawierająca stanowisko Ministra Finansów.

W opinii *amicus curiae* Minister Finansów poddał pod rozwagę wydanie uchwały, zgodnie z którą powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. przy nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia, zobowiązuje podatnika tego podatku do złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 tej ustawy, zaś niezłożenie takiego zeznania w terminie wypełnia przesłankę z art. 68 § 2 pkt 1 o.p.

6. Rozpatrując przedstawione zagadnienie, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje.

6.1 Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie o sygn. III FSK 1588/23 trafnie uznał, że kwestia opisana w pytaniu jest zagadnieniem prawnym budzącym poważne wątpliwości. Przepisy zawarte w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. dotyczące chwili powstania obowiązku podatkowego stanowią złożoną szczególną regulację wewnątrzsystemową względem nie tylko przepisów *stricte* dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego (art. 6 ust. 1-3 u.p.s.d.), ale także obowiązku złożenia zeznania podatkowego (art. 17a ust. 1 u.p.s.d.), jak również (przy zastosowaniu wykładni zewnętrznej systemowej) względem przepisów Ordynacji podatkowej (art. 68 § 2 pkt 1 o.p.). Jest przy tym również ewidentna niezgodność poglądów na powyższą kwestię w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych oraz poszczególnych składów orzekających Naczelnego Sądu Administracyjnego, co zostało bliżej opisane w uzasadnieniu postanowienia zawierającego pytanie prawne.

W tych warunkach należy stwierdzić, że na gruncie sprawy o sygn. III FSK 1588/23 zaistniały przesłanki uzasadniające wystąpienie z wnioskiem o podjęcie uchwały zawierającej rozstrzygnięcie zasygnalizowanego zagadnienia. Podstawą do przyjęcia, że wystąpiła przesłanka określona w art. 187 § 1 p.p.s.a., tj. wyłonienie się zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, można mówić wówczas, gdy w sprawie pojawiają się kwestie prawne, których wyjaśnienie nastręcza znaczne trudności, głównie z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych. Postanowienie NSA zawarte w pytaniu prawnym spełnia powyższe kryterium.

6.2. Przechodząc do merytorycznej oceny przedstawionego zagadnienia prawnego, na wstępie należy stwierdzić, że dla bytu prawnego zobowiązań

powstających z chwilą doręczenia decyzji ustalającej kluczowe znaczenie ma instytucja obowiązku podatkowego, która została wprowadzona w art. 4 o.p. Pojęciu obowiązku podatkowego prawodawca nadał definicję legalną, zgodnie z którą jest to wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Normatywne przekształcenie obowiązku podatkowego stanowi podstawę do przyjęcia zobowiązania podatkowego, którym stosownie do art. 5 o.p., jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. W myśl art. 68 § 1 i 2 o.p. przekształcenie obowiązku podatkowego w konkretne zobowiązanie podatkowe może nastąpić tylko w określonym ustawą czasie. Ustawowy termin dla realizacji kompetencji organu do wydania decyzji ustalającej rozpoczyna swój bieg z chwilą powstania obowiązku podatkowego.

Zgodnie z art. 68 § 1 o.p. 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 (pkt 1) lub w złożonej deklaracji podatkowej nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego (pkt 2), 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. Przyjęcie właściwego ustawowego terminu dla realizacji kompetencji organu do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego – 3 lata, bądź 5 lat, powinno być zatem konsekwencją ustalenia, czy w analizowanym przypadku występował obowiązek złożenia zeznania podatkowego.

6.3. W ustawie o podatku od spadków i darowizn zdarzeniem wywołującym obowiązek podatkowy jest nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych (art. 1 ust. 1 pkt 1-6 i ust. 2 u.p.s.d.), między innymi z tytułu dziedziczenia. Na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. obowiązek podatkowy powstaje - przy nabyciu w drodze dziedziczenia - z chwilą przyjęcia spadku. W myśl art. 17a ust. 1 u.p.s.d. podatnicy podatku są obowiązani złożyć, w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku

podatkowego, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych według ustalonego wzoru. W ww. artykule. zawarto wymóg dołączenia do zeznania podatkowego dokumentów mających wpływ na określenie podstawy opodatkowania, co znajduje odzwierciedlenie w wydanym na podstawie art. 17a ust. 4 u.p.s.d. rozporządzeniu MF, określającemu wzór zeznania podatkowego, a także szczegółowy zakres zawartych w nim danych. Wymaga jednak podkreślenia, że treść formularza zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych określona w akcie wykonawczym nie reguluje momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadku i darowizn, a w konsekwencji obowiązku złożenia zeznania podatkowego. Elementy te zostały uregulowane wyłącznie w ustawie. Przepisy ustawy znajdują zastosowanie np. w przypadku nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia.

6.4. W art. 6 ust. 4 u.p.s.d. została wprowadzona szczególna regulacja w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Nastąpiło w niej wskazanie tych dodatkowych sytuacji, w których powstaje obowiązek podatkowy, wówczas gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania. Niezależnie od tego, czy w tym przypadku wskazuje się na tzw. odnowienie obowiązku podatkowego, czy też posługuje się pojęciem ponownego powstania obowiązku podatkowego, chodzi o szczególne sytuacje, stanowiące *de facto* uzupełnienie do tych momentów powstania obowiązku podatkowego, które zostały zawarte w art. 6 ust. 1 u.p.s.d. Wskazana relacja uzupełnienia, gdy chodzi o określenie chwili powstania obowiązku podatkowego ma znaczenie także dla sposobu wykładni kluczowego dla sprawy przepisu, tj. art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

Zgodnie z art. 6 ust. 4 zdanie pierwsze u.p.s.d., 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. W sytuacji zatem, gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, a następnie zostało stwierdzone pismem prawodawca wprost wskazuje, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma. W tym przypadku prawodawca posługuje się dość ogólnym sformułowaniem odnoszącym się do chwili sporządzenia pisma. Natomiast gdy pismem tym jest orzeczenie sądu, prawodawca przesądził, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. Moment

uprawomocnienia się orzeczenia jest zatem kwalifikowany jako ponowny moment powstania obowiązku podatkowego, gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania. Tym samym należy uznać, że uprawomocnienie się orzeczenia nie tylko aktualizuje ponowny moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn, ale jednocześnie wypełnia tę sytuację, gdy nabycie niezgłoszone do opodatkowania zostało stwierdzone pismem będącym orzeczeniem sądu.

Nieprzypadkowo prawodawca w art. 6 ust. 4 zdanie drugie u.p.s.d. określa sytuacje, gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania a podatnik powołuje się przed organem podatkowym na fakt nabycia. Wówczas obowiązek podatkowy powstaje ponownie z tą chwilą, kiedy podatnik powołuje się na ten fakt przed organem podatkowym.

Stosując rozwiązania zawarte w art. 6 ust. 4 u.p.s.d., należy przestrzegać zasad wprowadzonych przez prawodawcę, gdy nabycie zostało stwierdzone pismem lub pismem będącym orzeczeniem sądu, bądź gdy podatnik powołuje się na fakt nabycia przed organem podatkowym. Nie można traktować „rozłącznie" podstawy ponownego powstania obowiązku podatkowego z art. 6 ust. 4 zdanie drugie u.p.s.d. bez uwzględnienia konsekwencji zastosowania art. 6 ust. 4 zdanie pierwsze u.p.s.d., co znajduje potwierdzenie w piśmiennictwie (G. Liszewski, [w:] S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygieł, K. Winiarski, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 265).

Konkludując na tym etapie rozważań należy stwierdzić, że w normatywnej konstrukcji art. 6 ust. 4 u.p.s.d. prawodawca nakazuje wyodrębnić trzy zakresy ponownego powstania obowiązku podatkowego. Po pierwsze, jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje w chwili sporządzenia tego pisma. Po drugie, jeżeli niezgłoszone do opodatkowania pismo jest orzeczeniem sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się tego orzeczenia. Po trzecie, w sytuacji gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, decydującym momentem dla powstania obowiązku podatkowego jest chwila powołania się przez podatnika przed organem podatkowym na fakt nabycia. Skład siedmiu sędziów NSA zauważa, że pytanie sprowadza się do drugiej z tych sytuacji, mieszczących się w art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

6.5. Należy podzielić pogląd, że 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. 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.

Ponowne powstanie 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. Analiza 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 niezłożenie zeznania podatkowego) oraz stwierdzenie nabycia pismem (w przypadku dziedziczenia może to być notarialny akt poświadczenia dziedziczenia) lub orzeczeniem sądowym stwierdzenie nabycia spadku). W związku z tym powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. jest okolicznością następczą 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. Omawiana regulacja, biorąc pod uwagę skutek w postaci ponownego powstania obowiązku podatkowego, umożliwia organowi podatkowemu ustalenie zobowiązania podatkowego, ze względu właśnie na fakt, że podatnik, nie składając zeznania, sprawił, że organ podatkowy nie posiadał informacji o powstaniu obowiązku podatkowego (pierwotnego). Stwierdzenie pismem lub orzeczeniem sądowym nabycia podlegającego opodatkowaniu zastępuje zeznanie podatkowe.

Sytuacja, gdy podatnik sam deklaruje nabycie określonych składników majątkowych, np. w drodze dziedziczenia i określa ich wartość rynkową, ułatwia organom podatkowym wymiar należności podatkowych. Nie jest to jednak argument

za przyjęciem odmiennej wykładni. Zwrócić należy uwagę, że na podstawie art. 84 § 1 o.p. stwierdzenie postanowieniem sądu nabycia spadku jest zdarzeniem prawnym, o którym sądy są zobowiązane informować właściwe organy podatkowe. Jeśli podatnik nie współdziała z organem podatkowym, nie składając zeznania podatkowego, to wówczas ustalenie nabytych składników majątkowych i ich wartości powinno zostać dokonane przez organ podatkowy zgodnie z regułami procedury podatkowej. Nie znajduje uzasadnienia twierdzenie, że organ podatkowy nie ma możliwości działania, gdyż – wiedząc o tym, iż wobec określonej osoby powstał obowiązek podatkowy z uwagi na stwierdzenie pismem (orzeczeniem sądu) – organ podatkowy może podjąć czynności w celu ustalenia nabytych składników i ich wartości. W przypadku niezłożenia zeznania to do organu podatkowego należy wyjaśnienie stanu faktycznego i zebranie dowodów. Celem prawodawcy było umożliwienie organowi działania, gdy podatnik jest bierny i nie składa zeznania, by zapobiec sytuacji, gdy organ dowiaduje się o powstaniu obowiązku podatkowego już po upływie terminu do wydania decyzji ustalającej. Nie ma natomiast podstaw do stwierdzenia, że celem tym było nałożenie ponownie obowiązku w postaci złożenia zeznania, jak też wydłużenie terminu przedawnienia. To właśnie brak zeznania jest przesłanką zastosowania art. 6 ust. 4 u.p.s.d., a w sytuacji, gdy podatnik zeznanie składa, regulacja ta nie znajduje zastosowania.

Zastosowanie tej dyrektywy interpretacyjnej „racjonalnego ustawodawcy" nakazuje uznać, że wprowadzenie określonej regulacji nie powinno powodować odmiennych skutków niż zamierzone przez prawodawcę. Nie można zaakceptować więc sytuacji, w której art. 6 ust. 4 u.p.s.d. odczytywany w związku z innymi przepisami (art. 17a ust. 1 u.p.s.d.) miałby nakładać w sposób niezamierzony ponowny obowiązek złożenia deklaracji, w szczególności mając na względzie, że to niespełnienie obowiązku z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. jest przesłanką zastosowania art. 6 ust. 4 u.p.s.d. Z tych względów skład siedmiu sędziów NSA podziela stanowisko, że ponowne powstanie 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 u.p.s.d. nie ma zastosowania termin 5-letni przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 2 pkt 1 o.p. Stanowisko to zostało przyjęte i zaaprobowane w szeregu wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego. Oprócz powyżej powołanych przy

przedstawianiu pierwszej koncepcji orzeczniczej, warto przywołać również wyroki NSA: z 16.09.2021 r., III FSK 3338/21; z 28.06.2023 r., III FSK 2276/21; z 27.07.2023 r., III FSK 2227/21; z 14.12.2023 r., III FSK 3461/21; z 14.03.3024 r., III FSK 3714/21.

6.6. W świetle przedstawionej argumentacji, uwzględniając powyżej zaprezentowane zasady wykładni prawa oraz oparte na nich rozumowanie w przedmiocie przedstawionego zagadnienia prawnego, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 i art. 264 § 1 i 2 p.p.s.a. podjął uchwałę, w myśl której powstanie obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., w odniesieniu do nabycia niezgłoszonych do opodatkowania własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu, nie nakłada na podatnika tego podatku obowiązku złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1 tej ustawy i niezłożenie takiego zeznania w terminie nie wypełnia przesłanki z art. 68 § 2 pkt 1 o.p.