WSA w Warszawie
2026.04.21 08:43:58
Signer:
CN=WSA w Warszawie
C=Polska
O=Wojewódzki Sąd Adminis
2.5.4.97=VATPL-52522833
Public key:
RSA/4096 bits

Sygn. akt **III SA/Wa 2429/25**

W Y R O K

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 17 marca 2026 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie
w składzie następującym:

Przewodniczący	**sędzia WSA Jacek Kaute**
Sędziowie	**sędzia WSA Agnieszka Baran**
	sędzia WSA Maciej Kurasz (sprawozdawca)
Protokolant	**specjalista Michał Strzałkowski**

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu **17 marca 2026 r.**
przy udziale **Rzecznika Praw Obywatelskich**
sprawy ze skargi [redacted]
na decyzję **Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**
z dnia **9 września 2025 r.** [redacted]
w przedmiocie **ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn**

1) **uchyla zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w** [redacted] **z dnia 28 maja 2025 r.** [redacted]
2) **umarza postępowanie administracyjne.**

WOJEWÓDZKI SĄD ADMINISTRACYJNY * W WARSZAWIE * 3

Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem świadczy:
referent
Klaudia Starega

UZASADNIENIE

1. Z akt sprawy wynikało, że [redacted] (dalej: „Skarżący" lub „Strona") nabył w całości spadek po zmarłej 4 lipca 2019 r. [redacted]. Dnia 20 listopada 2024 r. (data wpływu do Urzędu Skarbowego [redacted]) Strona złożyła zeznanie podatkowe SD-3, w którym wskazała, że po zmarłej [redacted] (siostrze) nabyła tytułem spadku pieniądze w kwocie [redacted]. Zeznanie to zostało przekazane Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w [redacted] (dalej: „Naczelnik US" lub „organ pierwszej/I instancji"). W toku postępowania, Naczelnik US, pismem z 27 stycznia 2025 r., a następnie pismem z 13 marca 2025 r. wezwał Stronę do przedłożenia dokumentu potwierdzającego wysokość środków pieniężnych wchodzących w skład spadku po ww. zmarłej. Strona, do przesłanego 3 kwietnia 2025 r. e-maila załączyła skan zaświadczenia wystawionego 13 marca 2025 r. przez Dom Pomocy Społecznej [redacted] o wysokości środków pieniężnych wchodzących w skład spadku po zmarłej [redacted]. Na podstawie tego zaświadczenia Naczelnik US ustalił, że w skład spadku po zmarłej [redacted] wchodzą środki pieniężne w kwocie [redacted]. Postanowieniem z 10 kwietnia 2025 r. Naczelnik US wyznaczył Stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Strona, pismem z 28 kwietnia 2025 r. wniosła o umorzenie postępowania, gdyż jej zdaniem jest ono bezprzedmiotowe i bezpodstawne albowiem żadna instytucja nie poinformowała jej o konieczności zgłoszenia nabycia spadku. Strona wskazała, że według jej wiedzy jako najbliższa rodzina nie płaci podatku i nikomu nie musi zgłaszać nabycia.

2. Uznając, że zgromadzony materiał dowodowy jest kompletny, zgodny ze stanem faktycznym, Naczelnik US - przyjmując do podstawy opodatkowania wartość czystą nabycia w wysokości [redacted], pomniejszoną o kwotę wolną od podatku w wysokości [redacted] wynikającą z treści art. 9 ust. 1 pkt 1 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1837, z późn. zm., dalej „u.p.s.d.") - decyzją z 28 maja 2025 r. ustalił Stronie zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn w wysokości 3.700,00 zł. W uzasadnieniu decyzji organ I instancji wyjaśnił, że zwolnienie nabytego majątku po zmarłej siostrze wynikające z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. nie może być w sprawie tej zastosowane, gdyż Strona nie zgłosiła nabycia w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego. Naczelnik US wskazał, że termin wynikający z przepisu art. 4a ust. 1 u.p.s.d. jest terminem materialnoprawnym, do którego nie ma zastosowania

instytucja przywrócenia terminu właściwego dla terminów procesowych. Dlatego nabycie spadku podlega opodatkowaniu, stosownie do art. 4a ust. 3 u.p.s.d., na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej. Decyzja doręczona została Stronie 4 czerwca 2025 r.

3. Od ww. decyzji Naczelnika US Strona, w terminie ustawowym, złożyła odwołanie do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej: „Dyrektor IAS" lub „organ odwoławczy"), wskazując, że nie miała wiedzy o konieczności zgłoszenia nabycia spadku po zmarłej siostrze w terminie 6 miesięcy od dnia nabycia spadku. Strona podkreśliła, że wiadomym jej było, że nie płaci podatku gdyż jest w pierwszej grupie spadkowej, podnosząc również, że Sąd Rejonowy [redacted] wydając postanowienie stwierdzające nabycie spadku nie poinformował jej o obowiązku złożenia SD-Z2. O konieczności złożenia zgłoszenia (aby nie płacić podatku) Strona dowiedziała się dopiero z nieodpłatnej, darmowej porady prawnika i jak zaznaczyła robi to teraz. W toku postępowania odwoławczego Dyrektor IAS, postanowieniem z 21 lipca 2025 r., wyznaczył Stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Strona w piśmie z 8 sierpnia 2025 r. podtrzymała dotychczasowe stanowisko, iż nie powinna płacić podatku po zmarłej siostrze, gdyż Sąd nie poinformował jej o konieczności zgłoszenia nabycia spadku w terminie 6 miesięcy. Zdaniem Strony „pojęcie czasu jest jedno bo dotyczy pierwszej grupy spadkowej". W ocenie Strony nabywca w pierwszej grupie podatkowej powinien być traktowany bez warunków, a zwolnienie powinno mieć zastosowanie bez żadnych warunków czasowych. Jednocześnie Strona poinformowała, że w swoich pismach zwracała się do Naczelnika US o umorzenie podatku.

4. Organ odwoławczy - po przeanalizowaniu okoliczności faktycznych i prawnych sprawy, zgromadzonych dowodów oraz zgłoszonych zarzutów – decyzją z 9 września 2025 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Dyrektor IAS na wstępie uzasadnienia postanowienia własnego powołał się na przepisy art. 1 ust. 1 pkt 1, art. 4a ust. 1 pkt 1 i ust. 3, art. 6 ust. 1 pkt 1 oraz art. 17a ust. 1 u.p.s.d., stwierdzając następnie, że kwestię sporną stanowi możliwość skorzystania przez Stronę ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, określonego w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Odnosząc się do tej kwestii, Dyrektor IAS zauważył, że ulgi i zwolnienia podatkowe są wyłomem w konstytucyjnej zasadzie powszechności opodatkowania sformułowanej w art. 84 ustawy z 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej

Polskiej (Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 z późn. zm., dalej „Konstytucja RP") i jako takie podlegają ścisłej interpretacji - nie można ich interpretować rozszerzająco ani zawężająco. Literalne brzmienie przepisu art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. wskazuje, że ustawodawca uzyskanie zwolnienia podatkowego w przypadku nabycia tytułem dziedziczenia uzależnia od spełnienia warunku, że nabywca złoży zgłoszenie o nabyciu w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Organ odwoławczy zaznaczył, że terminy wyznaczone w ustawach podatkowych do dokonania określonej czynności proceduralnej mają charakter terminu prekluzyjnego, co oznacza, że dokonanie czynności po upływie takiego terminu, powoduje jej bezskuteczność - nie wywiera ona żadnych skutków procesowych, chyba że termin ten zostanie przywrócony. Instytucja przywrócenia terminu ma jednak zastosowanie jedynie do terminów procesowych, do których należy np. termin na złożenie zażalenia czy też termin na złożenie odwołania. Przepisami procesowymi są zatem te i tylko te przepisy, które regulują sytuację prawną organu podatkowego oraz stron postępowania (od chwili wszczęcia postępowania do jego zakończenia). Natomiast wszystkie inne terminy wynikające z ustaw podatkowych należą do przepisów prawa materialnego, ponieważ z ich niedochowaniem wiążą się skutki prawnopodatkowe. Do takich przepisów należy właśnie sześciomiesięczny termin na zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych wynikający z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Niedochowanie bowiem tego terminu, skutkuje brakiem możliwości zastosowania zwolnienia od podatku - skonstatował Dyrektor IAS. Z wymienionego powyżej przepisu wprost wynika, że aby skorzystać ze zwolnienia podatkowego nabytego w spadku majątku ustawodawca nałożył na podatników 6 miesięczny termin na zgłoszenia nabycia, od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądowego stwierdzającego nabycie spadku. Tak więc - wbrew twierdzeniu Skarżącego - 6 miesięczny termin do zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego nabytego w spadku majątku, jest bezwzględnym warunkiem zawartym przez ustawodawcę w rzeczonym przepisie dla zastosowania zwolnienia. Postanowienie Sądu Rejonowego w [redacted] z 25 listopada 2021 r. [redacted] stwierdzające nabycie spadku przez [redacted] po zmarłej [redacted] uprawomocniło się 17 grudnia 2021 r., i tym samym, w celu skorzystania ze zwolnienia o jakim mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., Strona była zobowiązana do dokonania zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych na druku SD-

Z2 do 17 czerwca 2022 r., czego nie uczyniła. Jeśli więc podatnik uchybił sześciomiesięcznemu terminowi na złożenie zgłoszenia, to bez względu na przyczyny, które do tego doprowadziły, nabycie to zgodnie z art. 4a ust. 3 u.p.s.d. podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców należących do I grupy podatkowej, a w sprawie nie jest możliwe zastosowanie zwolnienia o jakim mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ww. ustawy. Akt prawny u.p.s.d. - argumentował dalej organ odwoławczy - jest aktem prawnym prawidłowo ogłoszonym, można więc domniemywać, że jego treść jest powszechnie znana. Jak wielokrotnie wskazywano w orzecznictwie sądowo-administracyjnym nie można tłumaczyć się nieznajomością prawa należycie ogłoszonego, bowiem przyjmuje się, że każdy zainteresowany treścią adresowanych do niego norm prawnych ma możliwość zapoznania się z obowiązującymi aktami prawnymi. Dyrektor IAS podkreślił, że rzeczą samych podatników jest dochowanie należytej staranności w celu uzyskania ulgi podatkowej. Wyjaśnił również, że sądy rejonowe rozpatrujące wnioski o stwierdzenie nabycia spadku nie są zobligowane żadnymi przepisami do realizacji obowiązków wynikających z ustawy o podatku od spadków i darowizn, które to zadania powierzone zostały naczelnikom urzędów skarbowych. Tym samym Sąd Rejonowy w [redacted] nie mógł poinformować Strony o przepisach dotyczących rozliczania podatku od spadków i darowizn, które nie są mu znane. Dlatego też zarzut odnośnie braku otrzymania informacji w sądzie nie może być wzięty pod uwagę. Jednocześnie organ odwoławczy zauważył, że 4 lipca 2019 roku zmarła spadkodawczyni - [redacted] co oznacza, że nabycie spadku przez Stronę nastąpiło w dniu śmierci spadkodawczyni. Zgodnie bowiem z art. 924 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 1071, z późn. zm., dalej „k.c."), spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy, a spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku (art. 925 k.c.) - tj. w chwili śmierci spadkodawcy. Stosownie bowiem do art. 925 k.c., spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku, a spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy (art. 924 K.c.). Nabycie spadku następuje z mocy ustawy. Od chwili otwarcia spadku spadkobierca może samodzielnie objąć spadek we władanie. Orzeczenie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku nie tworzy nowego stanu prawnego, a tylko dokumentuje to, że dane osoby są spadkobiercami (art. 1025 § 1 k.c.) i ma znaczenie deklaratoryjne. Nie oznacza to jednak, że z chwilą otwarcia spadku powstaje także automatycznie obowiązek podatkowy. Przyjęcie spadku w polskim prawie cywilnym to złożenie oświadczenia przed sądem lub

notariuszem w ciągu 6 miesięcy od dnia dowiedzenia się o tytule powołania do spadku. Można przyjąć spadek wprost (pełna odpowiedzialność za długi) lub z dobrodziejstwem inwentarza (odpowiedzialność ograniczona do wysokości odziedziczonego majątku). W przypadku braku oświadczenia w zakreślonym terminie, spadek uznaje się za przyjęty z mocy prawa w ostatnim dniu upływu tego terminu - wywiódł Dyrektor IAS. Moment powstania obowiązku podatkowego reguluje natomiast u.p.s.d. w art. 6. Powstanie obowiązku podatkowego nie jest powiązane z nabyciem spadku, lecz z jego przyjęciem. Stosownie do art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., przy nabyciu w drodze dziedziczenia obowiązek podatkowy powstaje z chwilą przyjęcia spadku. Następstwem powstania obowiązku podatkowego jest - wynikający z przepisów prawa - obowiązek zgłoszenia nabycia tytułem spadku właściwemu organowi podatkowemu. Obowiązek złożenia przez spadkobiercę zeznania podatkowego SD-3 ustanowiony został w art. 17a ust. 1 u.p.s.d., zgodnie z którym, 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. Do zeznania podatkowego dołącza się dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania, a w konsekwencji wysokości zobowiązania podatkowego. W tym miejscu Dyrektor IAS podkreślił, że jeżeli podatnik nie wywiąże się z obowiązku złożenia zeznania podatkowego, to organ podatkowy nie ma realnych możliwości uzyskania informacji i danych niezbędnych do wydania decyzji i zakończenia postępowania podatkowego bez uprzedniego potwierdzenia faktu spadkobrania po danej osobie. W przedmiotowej sprawie, nabycie spadku przez Stronę, zostało potwierdzone postanowieniem Sądu Rejonowego [redacted] z 25 listopada 2021 r. Orzeczenie to uprawomocniło się z dniem 17 grudnia 2021 roku. Natomiast, jak stanowi 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 bądź też z chwilą zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia. Jednocześnie jak wskazuje się w orzecznictwie sądowoadministracyjnym obowiązek podatkowy wskazany w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie kreuje nowego obowiązku złożenia zeznania podatkowego, dlatego też istotne jest to, czy obowiązek nałożony przez ustawodawcę wynikający z art. 17a u.p.s.d. stosownie do art. 6 ust. 1 pkt. 1 w dacie

orzekania przez organy podatkowe nadal istnieje. W przedmiotowej sprawie wobec braku złożenia stosownego oświadczenia o przyjęciu bądź odrzuceniu spadku, obowiązek złożenia zeznania podatkowego z tytułu przyjęcia spadku po zmarłej [redacted] powstał z mocy prawa 4 stycznia 2020 r. Tym samym prawo do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe miało wygasnąć 31 grudnia 2025 r. Na ustalenie zobowiązania podatkowego czy zastosowanie zwolnienia nie ma zaś wpływu sytuacja zdrowotna i ekonomiczna Strony. Może być ona wzięta pod uwagę jedynie przy rozpatrywaniu wniosku o zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, po złożeniu wniosku w trybie art. 67 a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm., dalej „O.p."), do organu pierwszej instancji. Wobec wymienionych okoliczności Dyrektor IAS stwierdził, że Naczelnik US decyzją z 28 maja 2025 r. zasadnie ustalił Skarżącemu zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn z tytułu nabytych w spadku po zmarłej siostrze pieniędzy.

5. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie Skarżący wniósł o uznanie decyzji organu odwoławczego i decyzji organu pierwszej instancji za całkowicie niezasadne i niesłuszne. W następstwie tego Skarżący wniósł o umorzenie decyzji Dyrektora IAS z 9 września 2025 r. i decyzji Naczelnika US z 28 maja 2025 r. oraz zasądzenie kosztów postępowania sądowego według norm przepisanych. Zaskarżonej decyzji Skarżący zarzucił naruszenie art 2 i art 31 ust 3 Konstytucji RP przez niezastosowanie w niniejszej sprawie stawki zerowej w podatku spadkowym w I pierwszej grupie spadkowej z pominięciem konstytucyjnej zasady państwa prawa, oraz zasady stosowania takiego podatku w takiej sytuacji, art. 121 § 1 O.p. przez dokonanie przez organ odwoławczy wykładni, art. 89 ust 16 u.p.a. w sposób nie dający się pogodzić z zasadą działania w sposób pogłębiający zaufanie do organów podatkowych oraz art 191 O.p. przez dokonanie oceny zebranych materiałów dowodowych uzasadniających przekroczenie wyrażonej w tych uzasadnieniach zasady swobodnej oceny dowodów.

6. W odpowiedzi na skargę organ odwoławczy podtrzymał argumentację zawartą w zaskarżonym postanowieniu i wniósł o oddalenie skargi.

7. Pismem z 2 marca 2026 r. na podstawie art. 8 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2026 r. poz. 143, dalej „p.p.s.a" w zw. z art. 14 pkt 6 ustawy z 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2024 r., poz. 1264) do udziału w postępowaniu przed sądem

zgłosił się Rzecznik Praw Obywatelskich załączając pismo procesowe, w którym wskazując na przedawnienie prawa do wydania decyzji w przedmiotowej sprawie, wniósł o uchylenie obu decyzji organów podatkowych oraz o umorzenie postępowania w sprawie.

8. Pismo procesowe złożył również ustanowiony w ramach prawa pomocy profesjonalny pełnomocnik wskazując na zaistnienie w sprawie przedawnienia prawa do wydania decyzji a tym samym przedawnienia zobowiązania podatkowego.

9. Na rozprawie była obecna przedstawicielka Rzecznika Praw Obywatelskich.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

skarga zasługuje na uwzględnienie, aczkolwiek z innych powodów niż w niej wskazane.

10. Zgodnie z art. 1 § 1 i § 2 ustawy z 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (t.j.: Dz. U. z 2024 r., poz. 1267) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę działalności administracji publicznej, przy czym kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem. Na podstawie art. 134 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 935 ze zm., dalej "p.p.s.a.") sąd nie jest związany zarzutami, wnioskami skargi oraz podaną w niej podstawą prawną, winien natomiast wziąć pod uwagę z urzędu wszelkie naruszenia prawa, w tym także te niepodniesione w skardze, które są związane z zaskarżonym aktem administracyjnym. Z kolei podstawę merytorycznego rozpoznania skargi w niniejszej sprawie stanowi art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a., wedle którego kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje m.in. orzekanie w sprawach skarg na decyzje administracyjne. Aby wyeliminować z obrotu prawnego akt wydany przez organ administracyjny, konieczne jest stwierdzenie, że doszło w nim do naruszenia przepisu prawa materialnego w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy, bądź przepisu postępowania w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy, albo przepisu prawa dającego podstawę do wznowienia postępowania, o czym mowa w art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) – c) p.p.s.a. Uwzględnienie skargi może nastąpić również poprzez stwierdzenie nieważności decyzji lub postanowienia, gdy dojdzie do ustalenia, że zaskarżony akt jest dotknięty jedną z wad wymienionych w art. 156 § 1 k.p.a. lub w innych przepisach, np. w art. 247 § 1

o.p. (art. 145 § 1 pkt 2 p.p.s.a.). Rozstrzygnięcie sądu nie wymaga w tym wypadku wcześniejszego ustalenia, że ujawniona wada miała wpływ na wynik sprawy. Dodatkowo, na postawie art. 145 § 3 p.p.s.a., w przypadku, o którym mowa w art. 145 § 1 pkt 1 i 2, sąd stwierdzając podstawę do umorzenia postępowania administracyjnego, umarza jednocześnie to postępowanie. Stosownie zaś do treści art. 134 p.p.s.a., sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

11. Sąd badając niniejszą sprawę z zastosowaniem ww. kryteriów jej oceny uznał, że wydane w sprawie decyzje obu organów podatkowych w sprawie ustalenia podatku od spadków i darowizn naruszają przepisy prawa materialnego w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy. Jednocześnie Sąd uznał, że argumentacja skargi złożonej przez podatnika była niezasadna i nie mająca wpływu na ocenę sądu. Sąd uznał, że trafne w tej sprawie było stanowisko RPO jak i po części profesjonalnego pełnomocnika. Argumentację zawartą w piśmie procesowym Rzecznika Praw Obywatelskich Sąd przyjął jako własną i w konsekwencji jej przyjęcia orzekł jak w sentencji wyroku.

12. W pierwszej kolejności zaakcentować należy, że w ocenie Sądu DIAS w Warszawie w zaskarżonej decyzji błędnie ocenił, że prawo do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w sprawie Skarżącego wygasa w dniu 31 grudnia 2025 r., a wiec w terminie 5 lat licząc od licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Konstatacja ta była oparta po pierwsze na niewłaściwym określeniu momentu powstania obowiązku podatkowego oraz na błędnym przyjęciu, że w sprawie znajdzie zastosowanie 5-letni, a nie 3-letni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego.

13. Zgodnie z treścią art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym przed dniem 7 stycznia 2026 r. obowiązek podatkowy powstaje przy nabyciu w drodze dziedziczenia - z chwilą przyjęcia spadku. Przy ustaleniu zakresu ww. terminu, konieczne jest odniesienie się do przepisów Kodeksu cywilnego. Zgodnie z art. 1012 Kodeksu cywilnego, spadkobierca może przyjąć spadek bez ograniczenia odpowiedzialności za długi (przyjęcie proste), bądź przyjąć spadek z ograniczeniem tej odpowiedzialności (przyjęcie z dobrodziejstwem inwentarza), bądź też spadek odrzucić. Termin do złożenia oświadczenia o przyjęciu lub odrzuceniu spadku wynosi 6 miesięcy, licząc od dnia, w którym spadkobierca dowiedział się o tytule swego powołania, co wynika z art. 1015 § 1 Kodeksu cywilnego. Do zachowania ww.

terminu wystarcza złożenie przed jego upływem wniosku do sądu o odebranie oświadczenia o przyjęciu lub o odrzuceniu spadku. Brak oświadczenia spadkobiercy w ww. terminie jest jednoznaczny z przyjęciem spadku z dobrodziejstwem inwentarza. Natomiast oświadczenie o przyjęciu lub o odrzuceniu spadku składa się przed sądem lub przed notariuszem. Dodać także należy, że w świetle art. 1025 § 1 Kodeksu cywilnego, sąd na wniosek osoby mającej w tym interes stwierdza nabycie spadku przez spadkobiercę. Przy czym, orzeczenie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku nie tworzy nowego stanu prawnego, a tylko dokumentuje fakt, że dane osoby są spadkobiercami i ma znaczenie jedynie deklaratoryjne - potwierdza bowiem istnienie prawa do spadku, które spadkobierca nabywa *ipso iure*. Z powyższego wynika, że o powstaniu obowiązku podatkowego przy nabyciu w drodze dziedziczenia w świetle art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 7 stycznia 2026 r. decydowała data skutecznego złożenia oświadczenia o przyjęciu spadku lub upływ 6-miesięcznego terminu, który jest jednoznaczny z przyjęciem spadku z dobrodziejstwem inwentarza. Zgodnie zaś z art. 17a ust. 1 u.p.s.d., podatnicy podatku od spadków i darowizn są zasadniczo 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. Do zeznania podatkowego dołącza się dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania. Zeznanie składa się na formularzu SD-3 według wzoru określonego w załączniku do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 listopada 2015 r. w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn (t. j. Dz. U. z 2015 r. poz. 2068 ze zm.).

14. Na podkreślenie zasługiwało także, że jeżeli podatnik dopełni obowiązku złożenia ww. zeznania, wówczas organ podatkowy ma 3 lata na doręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, o czym stanowi art. 68 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa", „O.p."). W sytuacji zaś niewykonania przez podatnika obowiązku złożenia zeznania, wynikającego z art. 17a u.p.s.d. lub złożenia zeznania, ale nieujawnienia wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, na podstawie art. 68 § 2 Ordynacji podatkowej następuje wydłużenie terminu na doręczenie decyzji ustalającej do 5 lat, licząc od końca roku

kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Jednocześnie podkreślić należy, że przepisy przewidują szczególną regulację odnoszącą się do wprost do sytuacji, gdy podatnik nie zgłosi nabycia do opodatkowania, tj. nie złoży wymaganego przez art. 17a ust. 1 u.p.s.d. zeznania podatkowego. Art. 6 ust. 4 u.p.s.d. *in princ* stanowi, że 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.

15. Sąd wskazuje, że wykładnia powyższych przepisów u.p.s.d. w zestawieniu z przepisami Ordynacji podatkowej od wielu lat była przedmiotem rozbieżnych ocen, a tym samym sprzecznych orzeczeń sądów administracyjnych. W dniu 26 maja 2025r. NSA w składzie siedmiu sędziów w sprawie z udziałem Rzecznika Praw Obywatelskich, dotyczącej rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości odnoszącego się do terminu przedawnienia prawa do wydania przez organ decyzji ustalającej w podatku od spadków i darowizn podjął jednogłośnie uchwałę (sygn. akt III FPS 2/25). NSA w uchwale wyraził pogląd, zgodnie z którym 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 u.p.s.d. i niezłożenie takiego zeznania w terminie nie wypełnia przesłanki z art. 68 § 2 Ordynacji podatkowej. NSA wskazał, że przyjęcie właściwego ustawowego terminu dla realizacji kompetencji organu do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn, tj. 3 lata, bądź 5 lat, powinno być konsekwencją ustalenia, czy w analizowanym przypadku występował obowiązek złożenia zeznania podatkowego. Jednocześnie NSA w składzie siedmiu sędziów podzielił korzystne dla podatników stanowisko, zgodnie z którym 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 5-letni termin przedawnienia. Ponadto w treści uzasadnienia do ww. uchwały NSA w składzie siedmiu sędziów odwołał się także do art. 84 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym sądy i komornicy sądowi są obowiązani sporządzać i przekazywać właściwym

organom podatkowym informacje wynikające ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego. W ocenie NSA, skoro stwierdzenie postanowieniem sądu nabycia spadku jest zdarzeniem prawnym, o którym sądy są zobowiązane informować właściwe organy podatkowe, to 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. W wydanej uchwale NSA jednoznacznie stwierdził, że "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 ze zm.), 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 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)." Tym samym NSA przesądził, że w przypadkach, w których obowiązek podatkowy powstał na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. znajduje zastosowanie trzyletni termin przedawnienia, określony w art. 68 § 1 O.p. Z tych względów – dla przedmiotowej sprawy zasadnicza pozostaje kwestia oceny konkretnej daty odnowienia obowiązku podatkowego w oparciu o orzeczenia Sądów cywilnych, bowiem określenie tej daty pozwoli ocenić, czy doszło do przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania w podatku od spadków i darowizn.

16. Odnosząc ww. tezy uchwały NSA do analizowanej sprawy, przyjąć należy, że skoro Skarżący nie złożył zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a w zw. z art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., to obowiązek podatkowy uległ odnowieniu na podstawie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. w związku z uprawomocnieniem się postanowienia Sądu Rejonowego [redacted] I Wydział Cywilny z dnia 25 listopada 2021 r. [redacted] co miało miejsce w dniu 17 grudnia 2021 r. Na podkreślenie zasługuje także to, że o tym że powyższe postanowienie jest prawomocne zaświadczyła także sędzia sprawozdawca składając stosowne oświadczenie w dniu 31 grudnia 2021 r. W konsekwencji po uprawomocnieniu się ww. postanowienia, które bezsprzecznie pozostawało w dyspozycji NUS [redacted] (por. wydruk potwierdzenia doręczenia przez Sąd Rejonowy [redacted]), organ podatkowy zobowiązany był do ustalenia

Skarżącemu zobowiązania podatkowego w terminie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, tj. do dnia 31 grudnia 2024 r.

17. Mając na uwadze, że w analizowanej sprawie doręczenie Skarżącemu decyzji NUS [redacted] z 28 maja 2025 r., ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, nastąpiło w dniu 4 czerwca 2025 r., stwierdzić należy, że nastąpiło to już po upływie 3-letniego terminu, o którym mowa w art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej. W konsekwencji przyjąć należy, że organy podatkowe obu instancji naruszyły art. 68 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., art. 17a ust. 1 u.p.s.d. oraz art. 6 ust. 4 u.p.s.d., 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. Co istotne obie decyzje - zarówno DIAS w Warszawie (9 września 2025 r.), jak i NUS w [redacted] (28 maja 2025 r.) - zostały wydane już po uchwale NSA podjętej w składzie siedmiu sędziów w dniu 26 maja 2025 r. (sygn. akt III FPS 2/25) i rozstrzygającej wątpliwości prawne w tym zakresie.

18. Dodać także należy, że rację ma RPO, że stanowisko wyrażone w zaskarżonej decyzji DIAS w Warszawie w odniesieniu do daty powstania obowiązku podatkowego w sprawie Skarżącego jest całkowicie niezrozumiałe i nielogiczne. Organ przytacza brzmienie art. 6 ust. 1 pkt. 1 u.p.s.d., następnie art. 6 ust. 4 u.p.s.d., stwierdza, że przepis ten nie nakłada obowiązku złożenia zeznania podatkowego, a następnie określa datę powstania obowiązku złożenia zeznania na dzień 4 stycznia 2020 r. i na tej podstawie wywodzi prawo do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowej do dnia 31 grudnia 2025 r. - por. str. 6 uzasadnienia.

19. Podsumowując, zdaniem Sądu zgadzającego się z Rzecznikiem Praw Obywatelskich w rozpoznawanej sprawie doszło do naruszenia przez organy obu instancji art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej. Przepis ten stanowi, że jeżeli postępowanie z jakiejkolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania. Umorzenie, o którym mowa w ww. przepisie ma charakter bezwzględnie obowiązujący (tzw. umorzenie obligatoryjne). Należy zauważyć, że obligatoryjną przesłanką do umorzenia postępowania podatkowego jest bezprzedmiotowość postępowania. W tym zakresie organ podatkowy nie może działać w ramach tzw. uznania administracyjnego. Decyzja taka posiada bowiem

wszelkie znamiona tzw. decyzji związanej. Oznacza to, że jeżeli wystąpi bezprzedmiotowość, organ podatkowy musi umorzyć postępowanie podatkowe.

20. Z powyższego wynika, że w sprawie Skarżącego DIAS w Warszawie powinien był na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) Ordynacji podatkowej uchylić decyzję NUS [redacted] i umorzyć postępowanie wobec zaistnienia przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn.

21. Mając powyższe na uwadze, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Sąd uchylił zaskarżoną decyzję, zaś na podstawie art. 135 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi orzekł o uchyleniu także decyzji wydanej w pierwszej instancji, bowiem dotknięta była identycznymi, jak zaskarżona decyzja uchybieniami.

22. Nie dostrzegając żadnych luk w zgromadzonym materiale dowodowym, na podstawie art. 145 § 3 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Sąd umorzył postępowanie administracyjne uznając, że spełniona została przesłanka bezprzedmiotowości postępowania, o której mowa w 208 § 1 Ordynacji podatkowej. Nie ulega wątpliwości, że brak podstaw do prowadzenia postępowania administracyjnego w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania w podatku od spadków i darowizn obliguje do jego umorzenia na tej właśnie podstawie.

23. Z uwagi na przyznanie Skarżącemu prawa pomocy w zakresie całkowitym Sąd nie orzekł o kosztach postępowania.

24. Na marginesie warto zauważyć, że od 9 maja 2025 r. obowiązują przepisy rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 marca 2025 r. w sprawie informacji przekazywanych przez sądy i komorników sądowych właściwym organom podatkowym opublikowanego w Dz. U. poz. 538. Jeżeli informacje, 1) zawarte w prawomocnym orzeczeniu, w ugodzie zawartej przed sądem albo w zatwierdzonej przez sąd prawomocnym postanowieniem ugodzie zawartej przed mediatorem: a) o podziale majątku wspólnego, o którym mowa w art. 567 ustawy Kodeks postępowania cywilnego, b) o stwierdzeniu nabycia własności przez zasiedzenie, o którym mowa w art. 610 § 2 ustawy Kodeks postępowania cywilnego, c) o zniesieniu współwłasności, o którym mowa w art. 619 i art. 622–625 ustawy Kodeks postępowania cywilnego, d) o stwierdzeniu nabycia spadku, o którym mowa w art. 669, art. 6691 § 2, art. 677, art. 681 i art. 690 § 2 ustawy Kodeks postępowania cywilnego, e) o uchyleniu zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia lub uchyleniu postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, o których mowa

odpowiednio w art. 6691 § 1 i 2, art. 678 oraz art. 679 § 1 i 4 ustawy Kodeks postępowania cywilnego, f) o zmianie postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, o którym mowa w art. 679 § 1 i 4 ustawy Kodeks postępowania cywilnego, g) o dziale spadku, o którym mowa w art. 688 ustawy Kodeks postępowania cywilnego, h) o zasądzeniu zachowku, o którym mowa w art. 991 ustawy Kodeks cywilny, i) o przysądzeniu własności nieruchomości, o którym mowa w art. 998 ustawy Kodeks postępowania cywilnego i innych składników majątkowych, z których egzekucje prowadzi się według przepisów o egzekucji z nieruchomości; 2) wynikające z europejskiego poświadczenia spadkowego, o którym mowa w art. 11421 i art. 11424 ustawy Kodeks postępowania cywilnego dotyczą nieruchomości, sąd przekazuje je również wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta) właściwemu ze względu na miejsce położenia nieruchomości (§ 3 w związku § 2 rozporządzenia). Informacje przekazuje się na piśmie, w postaci elektronicznej, na adres do doręczeń elektronicznych właściwego organu podatkowego (§ 5 rozporządzenia). Stosownie do § 6 ww. rozporządzenia informacje obejmują m. in.: dane identyfikujące osobę fizyczną, dla której zdarzenie prawne może spowodować powstanie zobowiązania podatkowego, zawierające: imię (imiona) i nazwisko tej osoby, numer PESEL albo numer identyfikacji podatkowej, adres miejsca zamieszkania, jeżeli jest on znany sądowi albo komornikowi sądowemu, określenie rodzaju zdarzenia prawnego, które może spowodować powstanie zobowiązania podatkowego, datę uprawomocnienia się orzeczenia, imię (imiona) i nazwisko spadkodawcy, datę jego śmierci, jego numer PESEL. Ponadto zgodnie z do § 8 ust. 1 i ust. 3 ww. rozporządzenia informacje wynikające ze zdarzeń prawnych, które nastąpiły po dniu 31 grudnia 2023 r., a przed dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia (tj. 9 maja 2025 r.) i które spowodowały lub mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego sąd przekazuje w terminie do dnia 15 czerwca 2025 r., o ile nie zostały przekazane do dnia wejścia w życie niniejszego rozporządzenia. Powyższe przepisy są jednoznaczną odpowiedzią na postulaty zawarte w orzecznictwie sądowym w tym w szczególności w ww. uchwale NSA.

25. Przytoczone w niniejszym uzasadnieniu orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych pod adresem: https://orzeczenia.nsa.gov.pl

WOJEWÓDZKI SĄD ADMINISTRACYJNY * W WARSZAWIE * 3 * 14

Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem świadczy:
referent
Klaudia Starega