

Beata Stępień-Świderek* 

WYMAGALNOŚĆ I SKUTKI ZEZNANIA SD-3 NA GRUNCIE ART. 6 UST. 4 USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN

Streszczenie. Instrumentalnym obowiązkiem podatników podatku od spadków i darowizn jest złożenie w terminie zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych SD-3. Obowiązek ten nie budzi wątpliwości w sytuacji nabycia rzeczy lub praw majątkowych podlegających opodatkowaniu, lecz w przypadku powołania się na nabycie stanowi przedmiot sporów doktrynalnych i jurydycznych. Również samo „powołanie się”, które stanowi element hipotezy art. 6 ust. 4 u.p.s.d., nie ma utrwalonego, powszechnie akceptowanego rozumienia, zapewniającego jednolitość wykładni. Bieżące orzecznictwo potwierdza utrzymywanie się rozbieżności wykładni operatywnej wskazanego pojęcia, co rzutuje na niejednolitość rozstrzygnięć sądowych. Efektem negatywnym jest relatywizm interpretacyjny uzależniony od okoliczności faktycznych. Konsekwencją może być naruszenie konstytucyjnej zasady równości podatników w zakresie ich obowiązków i obciążeń podatkowych. Zasadniczym celem niniejszego opracowania jest dokonanie ustaleń dotyczących statusu zeznania SD-3 w podatku od spadków i darowizn oraz interpretacji skutków jego złożenia po terminie. Przedmiotem jest nadto wymagalność zeznania w sytuacji powstania obowiązku podatkowego zgodnie z art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

Słowa kluczowe: powołanie się, zeznanie SD-3, operatywna definicja pojęcia prawnego, przedawnienie obowiązku podatkowego

* Doktorantka w Katedrze Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: beatastepienswiderek@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-9637-4450>



© by the author, licensee Łódź University – Łódź University Press, Łódź, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

1. OBOWIĄZEK I SKUTEK ZŁOŻENIA ZEZNANIA Z TYTUŁU NABYCIA SPADKU

Ustawa o podatku od spadków i darowizn¹ w art. 6 ust. 1 pkt 1 stanowi, że obowiązek podatkowy przy nabyciu w drodze dziedziczenia powstaje z chwilą przyjęcia spadku. Przepis ten, wyznaczając moment powstania obowiązku podatkowego, odwołuje się do instytucji prawa cywilnego unormowanej w przepisach art. 1012–1022 Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny², określających terminy, sposoby i skutki przyjęcia spadku.

Warto w tym miejscu zasygnalizować, że relacja przepisu art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. wskazuje, iż jedynie przyjęcie spadku, i to w całości, skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn³.

Konsekwencją powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn jest wynikający z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. obowiązek zgłoszenia nabycia z tytułu spadku właściwemu organowi podatkowemu⁴. Zgodnie z tym przepisem bierne podmioty stosunku podatkowoprawnego w podatku od spadków i darowizn, tj. podatnicy podatku, są zobowiązane złożyć w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych⁵.

Wynikające z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. „zeznanie podatkowe jest oświadczeniem podatnika, przedstawiającym określony stan faktyczny, stanowiącym podstawę określenia przez organ podatkowy obowiązku podatkowego obciążającego podatnika i przekształcenia go w zobowiązanie podatkowe w drodze podatkowej decyzji wymiarowej”⁶. Organ podatkowy, opierając się na danych zawartych w zeznaniu, ustala decyzją wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 5 Ordynacji podatkowej⁷), które powstaje z dniem doręczenia tej decyzji (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.).

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1043, dalej: u.p.s.d.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740, dalej: k.c.

³ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gdańsku z dnia 11 marca 2014 r., sygn. I SA/Gd 169/14, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 4, s. 42–44.

⁴ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 czerwca 2017 r., sygn. I SA/Kr 288/16, LEX nr 2353433.

⁵ Do zeznania podatkowego dołącza się dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania. Szerzej A. Mariański, *Rozdział 7a. Zeznania podatkowe*, [w:] S. Babiarczy, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 301.

⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 21 maja 2010 r., sygn. II FSK 102/09, LEX nr 595677.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.), dalej: o.p.

Złożenie zeznania podatkowego w podatku od spadków i darowizn nie wywołuje skutku określonego w art. 21 § 1 o.p., tj. podatnik nie oblicza i nie wykazuje w nim podatku do zapłaty, chociaż przepis prawa podatkowego nakłada na niego obowiązek złożenia. Zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn nie powstaje bowiem w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., tj. z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Zeznanie z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. nie służy obliczeniu podatku, ale jedynie udostępnieniu przez podatnika niezbędnych informacji, na podstawie których organ podatkowy ustala wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Ze względu na informacyjny, a nie rozliczeniowy, charakter zeznania występuje dwojakie rozumienie jego statusu dowodowego. Według pierwszego zeznanie objęte jest domniemaniem z art. 21 § 5 o.p. wskazującym, że dane zawarte w zeznaniu są zgodne ze stanem faktycznym⁸. Warunkiem objęcia domniemaniem tego zeznania jest podanie w nim wszystkich rzeczy i praw majątkowych, które wchodziły do spadku. Domniemanie wyklucza natomiast sytuacja, gdy w zeznaniu podano nieistniejący w spadku majątek czy nieistniejące długi i ciężary⁹. Wszystkie te sytuacje faktyczne objęte są określeniem niezgodności deklaracji ze stanem faktycznym.

Drugie rozumienie przyjmuje, że zeznanie z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. ma charakter wiążący jedynie w stosunku do podatnika, którego dotyczy, i to w sytuacji, gdy dane z niego wynikające nie są podważane przez organy podatkowe. Ponadto wskazane zeznanie stanowi dowód w postępowaniu podatkowym, a dane w nim zawarte podlegają ocenie organu podatkowego¹⁰.

Po złożeniu zeznania w zakresie podatku od spadków i darowizn organ dokonuje weryfikacji prawdziwości i zgodności ze stanem faktycznym danych ujawnionych w zeznaniu na podstawie art. 21 § 5 o.p. Dokonując weryfikacji zeznania, organ stosuje zasady obowiązujące w postępowaniu podatkowym, w tym zwłaszcza zasadę wyrażoną w art. 122 o.p. i uszczegółowioną w art. 187 § 1 o.p. Jeżeli w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego organ stwierdzi niezgodność pomiędzy danymi z deklaracji a ustalonym stanem faktycznym, jest on zobowiązany zgromadzić dane

⁸ A. Nita, [w:] P. Borszowski, K.J. Musiał, A. Nita, K. Stelmaszczyk, J. Wantoch-Rekowski, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 223.

⁹ Wyrok NSA z dnia 13 października 2017 r., sygn. II FSK 2650/15, LEX nr 2395794.

¹⁰ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 lipca 2013 r., sygn. I SA/Kr 703/13, LEX nr 1446795.

niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania i w konsekwencji wydać decyzję z pominięciem danych zawartych w deklaracji.

Złożenie zeznania z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. w prawidłowy sposób i w wymaganym terminie nie skutkuje wyłącznie uznaniem, że podatnik zrealizował w prawidłowy sposób ciężący na nim obowiązek instrumentalny, ale również wpływa na określenie terminu na doręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. W sytuacji wykonania obowiązku złożenia zeznania z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. zastosowanie ma przepis art. 68 § 1 o.p., zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe powstające stosownie do art. 21 § 1 pkt 2 o.p., tj. w drodze wydania i doręczenia decyzji ustalającej, nie powstaje, jeżeli decyzja ta została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Natomiast w sytuacji niewykonania obowiązku zgodnie z dyspozycją z art. 17a ust. 1 u.p.s.d. następuje z mocy prawa „modyfikacja” terminu na doręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z terminu 3-letniego określonego w art. 68 § 1 o.p. na termin 5-letni zgodnie z art. 68 § 1 pkt 1 lub 2 o.p.¹¹ Powyższa modyfikacja może nastąpić w dwóch sytuacjach określonych w tych przepisach: podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego albo w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Wskazane przesłanki rozłączne będą występować w dwóch sytuacjach: gdy podatnik nie złoży zeznania podatkowego pomimo istnienia prawnego obowiązku jego złożenia, albo gdy podatnik zeznanie złoży, lecz nie ujawni wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Przy czym chodzi tu o celowe nieujawnienie tych danych, a nie o wystąpienie jedynie sytuacji samej wadliwej kwalifikacji zadeklarowanych do opodatkowania przedmiotów opodatkowania¹². Przez dane niezbędne rozumie się bowiem te, które będą umożliwiały organowi wydanie prawidłowej decyzji ustalającej zobowiązanie. Przy czym okoliczność, że organ podatkowy może zweryfikować dane wykazane przez podatnika w informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych, nie zwalnia podatnika z obowiązku prawidłowego wypełnienia tej informacji. To właśnie

¹¹ Por. M. Kurasz, [w:] K. Chustecka, I. Krawczyk, M. Kurasz, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 255; A. Nita, [w:] P. Borszowski i in., *Ustawa o podatku...*, s. 223.

¹² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 lipca 2014 r., sygn. I SA/Wr 103/14, LEX nr 1491180.

konieczność weryfikacji błędnie wypełnionego zeznania stanowi argument za przedłużeniem terminu przedawnienia do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe na podstawie art. 68 § 2 pkt 2 o.p.¹³

2. ZEZNANIE W SYTUACJACH OKREŚLONYCH W ART. 6 UST. 4 U.P.S.D.

Ustawa o podatku od spadków i darowizn w art. 6 ust. 4 określa odrębny od hipotez z art. 6 ust. 1 u.p.s.d. moment powstania obowiązku podatkowego. Stosownie do art. 6 ust. 4 u.p.s.d. stwierdzenie nabycia pismem, uprawomocnienie się orzeczenia stwierdzającego nabycie albo powołanie się na nabycie przez podatnika skutkuje wyznaczeniem odrębnej od hipotez z art. 6 ust. 1 u.p.s.d. chwili powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z treścią hipotezy art. 6 ust. 4 u.p.s.d. powstanie tego obowiązku podatkowego wiąże się z niezgłoszeniem nabycia do opodatkowania. Niezgłoszenie do opodatkowania oznacza, że podatnik nie złożył wymaganego przez przepis art. 17a ust. 1 u.p.s.d. zeznania podatkowego, gdyż to jest w ujęciu tego przepisu właściwa forma zgłoszenia nabycia rzeczy lub praw majątkowych.

Jeżeli art. 6 ust. 4 u.p.s.d. określa odrębny moment powstania obowiązku podatkowego, to powstaje pytanie, czy w sytuacjach określonych w tym przepisie zastosowanie znajduje przepis art. 17a ust. 1 u.p.s.d. stanowiący obowiązek złożenia zeznania podatkowego w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego.

Uwzględniając literalne brzmienie powyższego przepisu, brak podstaw ograniczających jego stosowanie jedynie do obowiązków powstałych stosownie do art. 6 ust. 1 u.p.s.d. Ponadto art. 17a ust. 1 u.p.s.d. nie wiąże obowiązku złożenia zeznania z konkretnym przepisem wyznaczającym moment powstania obowiązku podatkowego. Oznacza to, że ma on zastosowanie względem wszystkich przypadków ujętych w art. 6 u.p.s.d. Mimo literalnego brzmienia art. 17a ust. 1 u.p.s.d., które nie wyłącza podatników, względem których obowiązek podatkowy powstał w trybach z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. z obowiązku złożenia zeznania, orzecznictwo przyjmuje, że dla tych podatników nie powstaje obowiązek złożenia zeznania podatkowego i ujawnienia wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości

¹³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 lutego 2017 r., sygn. I SA/Gl 1065/16, LEX nr 2220387; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 września 2017 r., sygn. I SA/Sz 591/17, LEX nr 2380990.

zobowiązania podatkowego¹⁴. Tezę tę uzasadnia się tym, że względem tych podatników już raz powstały: obowiązek podatkowy z tytułu nabycia i obowiązek złożenia zeznania, a obowiązki te nie zostały wykonane.

W sytuacjach określonych w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. stwierdzenie nabycia pisemem, uprawomocnienie się orzeczenia stwierdzającego nabycie albo powołanie się na nabycie przez podatnika stanowią formę zgłoszenia nabycia, w miejsce prawidłowej formy zgłoszenia – zeznania podatkowego unormowanego szczegółowo w art. 17a u.p.s.d. „Zgłoszenie” traktowane jest jako zastępcza forma realizacji obowiązku instrumentalnego z art. 17a u.p.s.d.¹⁵ Zrównanie w skutkach obu form zgłoszenia nabycia uzasadnia się tym, że zarówno w zeznaniu, jak i w powołaniu się ujawnione zostają organowi podatkowemu okoliczności istotne do ustalenia zobowiązania podatkowego¹⁶.

Równoważne traktowanie zeznania z art. 17a u.p.s.d. i „zgłoszenia” nabycia w formach określonych w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. staje się problematyczne w praktyce, gdy uwzględni się fakt, że zeznaniu podatkowemu stawiane są określone wymagania nie tylko w zakresie formy, ale przede wszystkim treści, natomiast „zgłoszeniu”, np. w formie powołania się, takich wymogów się nie stawia. Przepis art. 17a ust. 4 u.p.s.d. określa elementy zeznania, które powinny się w nim znaleźć zgodnie ze wzorem określonym w rozporządzeniu wykonawczym¹⁷.

W judykaturze przyjmuje się, że informacje zawarte w zeznaniu powinny cechować się tym, iż mogą w całości, bez potrzeby jakichkolwiek dodatkowych ustaleń i wyjaśnień ze strony organu podatkowego, stanowić podstawę wydania decyzji z art. 21 § 1 pkt 2 o.p.¹⁸ Występująca w orzecznictwie koncepcja o swoistym zastąpieniu obowiązku złożenia zeznania podatkowego z art. 17a

¹⁴ Tak w wyrokach: NSA z dnia 27 maja 2011 r., sygn. II FSL 2145/09, LEX nr 964414; WSA w Lublinie z dnia 8 lutego 2013 r., sygn. I SA/Lu 728/12, LEX nr 1342585; WSA w Poznaniu z dnia 25 lutego 2014 r., sygn. III SA/Po 722/13, LEX nr 1447897; NSA z dnia 18 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 1182/12, LEX nr 1481431; NSA z dnia 14 maja 2014 r., sygn. II FSK 626/14, LEX nr 1481569; NSA z dnia 17 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1485/13, LEX nr 1803239; NSA z dnia 19 września 2017 r., sygn. II FSK 2120/15, LEX nr 2370748.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 1181/12, LEX nr 1481429.

¹⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Gl 1449/16, LEX nr 2297072.

¹⁷ Zob. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 listopada 2015 r. w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2015 r., poz. 2068), wydane z upoważnienia z art. 17a ust. 4 u.p.s.d.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 17 lipca 2014 r., sygn. II FSK 1840/12; wyrok WSA w Opolu z dnia 6 grudnia 2017 r., sygn. I SA/Op 420/17 – wyroki dostępne na <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

substytutami w postaci stwierdzenia nabycia pismem lub orzeczeniem sądowym albo powołaniem się na nabycie, nie jest szerzej uzasadniana.

Wykładnia językowa art. 17a ust. 1 u.p.s.d. prowadzi do wniosku, że w każdym przypadku powstania obowiązku podatkowego podatnik zobowiązany jest do złożenia zeznania. Przy takim rozumieniu tego przepisu miałby on zastosowanie zarówno w sytuacjach określonych w art. 6 ust. 1 u.p.s.d., jak i w przypadku z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. Jednakże judykatura wyraża w tej kwestii pogląd odmienny, że obowiązek złożenia zeznania dotyczy wyłącznie sytuacji określonych w art. 6 ust. 1 u.p.s.d., brak natomiast takiego obowiązku w razie odnowienia obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 4 u.p.s.d.¹⁹ Pogląd ten uzasadnia argument dodatkowy, że stwierdzenia nabycia pismem czy powołanie się na nabycie stanowią „emanację” złożenia zeznania i wyjątkowo je zastępują w przypadku art. 6 ust. 4 u.p.s.d.²⁰ Zrównanie znaczenia zeznania i „powołania się” w świetle wymogów z art. 17a u.p.s.d. uzasadnia się tym, że w obu sytuacjach ujawnione zostają organowi podatkowemu okoliczności istotne dla wymierzenia spornego zobowiązania²¹. Wskazany art. 6 ust. 4 u.p.s.d. w ocenie judykatury nie jest przepisem, który nakładałby na podatnika ponowny obowiązek „złożenia zeznania podatkowego i ujawnienia wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego”²².

Brak obowiązku złożenia zeznania przy powołaniu się na nabycie czy stwierdzenie nabycia pismem uzasadnia się też poprzez odwołanie do *ratio legis* normy z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. Wprowadzono ją do ustawy o podatku od spadków i darowizn właśnie dlatego, że podatnicy nie wywiązywali się z obowiązku złożenia zeznania w przypadku powstania obowiązku podatkowego. Stąd też element hipotezy art. 6 ust. 4 u.p.s.d.: „jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania” stanowi o braku złożenia zeznania podatkowego wskazanego w art. 17a u.p.s.d. Naruszenie obowiązku polegające na niezłożeniu zeznania jest zatem warunkiem powstania obowiązku z art. 6 ust. 4 u.p.s.d.²³

¹⁹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17 stycznia 2019 r., sygn. I SA/Rz 939/18, LEX nr 2615352.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 27 maja 2011 r., sygn. II FSK 2145/09, LEX nr 964414.

²¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Gl 1449/16, LEX nr 2297072.

²² Wyrok NSA z dnia 17 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1486/13, LEX nr 1995102.

²³ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 23 kwietnia 2015 r., sygn. I SA/Rz 1201/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

3. NIEZŁOŻENIE ZEZNANIA SD-3 A TERMIN PRZEDAWNIEŃ DECYZJI USTALAJĄCEJ ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE Z ART. 6 UST. 4 U.P.S.D.

Zaniechanie złożenia zeznania wymaganego przez art. 17a ust. 1 u.p.s.d. oznacza faktyczne uchylenie się od opodatkowania, które uniemożliwia organowi podatkowemu ustalenie zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Ujawnienie nabycia w związku z zaistnieniem jednego ze zdarzeń określonych w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. otwiera możliwość dokonania przez organ podatkowy ustalenia tego zobowiązania na podstawie danych z powołania się na nabycie lub stwierdzenia nabycia pismem. Możliwość wymiaru zobowiązania podatkowego doznaje na gruncie prawa podatkowego ograniczenia czasowego wyznaczonego przez treść art. 68 o.p., a szczególnie jego normy zawarte w § 1 i 2. Zaniechanie przez organ podatkowy wszczęcia postępowania podatkowego pomimo dysponowania urzędową informacją o nabyciu spadku przez konkretnego podatnika może skutkować zupełną utratą skutecznego doręczenia decyzji ustalającej podatek od spadków i darowizn²⁴.

Wskazane wyżej przepisy ujęte w treść art. 68 § 1 i 2 o.p. stosują dwa różne (3- i 5-letni) terminy przedawnienia prawa do powstania zobowiązania podatkowego w drodze doręczenia decyzji ustalającej. Zastosowanie tych terminów uzależnione jest od stwierdzenia, czy w zakresie danego podatku podlegającego wymiarowi ciąży na podatniku obowiązek złożenia deklaracji lub zeznania. W sytuacji udzielenia odpowiedzi negatywnej zastosowanie ma 3-letni termin z art. 68 § 1 o.p. Z kolei odpowiedź pozytywna oznacza stosowanie 5-letniego terminu z art. 68 § 2 o.p.²⁵

W zakresie podatku od spadków i darowizn można postawić jako punkt wyjścia tezę, że skoro obowiązek złożenia zeznania z art. 17a u.p.s.d. dotyczy wyłącznie sytuacji określonych w art. 6 ust. 1 u.p.s.d., a nie dotyczy przypadków z art. 6 ust. 4 u.p.s.d., to nie ma podstaw do stosowania względem obowiązku z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. 5-letniego okresu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 2 pkt 1 i 2 o.p., a właściwym terminem przedawnienia dla obowiązku powstałego zgodnie z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. jest określony w art. 68 § 1 o.p. termin 3-letni²⁶. Argumentem przeciwko stosowaniu

²⁴ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 23 czerwca 2020 r., sygn. I SA/Rz 151/20, LEX nr 3022966.

²⁵ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 22 listopada 2012 r., sygn. I SA/Sz 517/12, <http://www.lexlege.pl>

²⁶ Wyrok NSA z dnia 6 października 2017 r., sygn. II FSK 2366/15, LEX nr 2407207; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 4 lipca 2019 r., sygn. I SA/Rz 1028/18, LEX nr 2695465.

terminu z przepisu art. 68 § 2 o.p. jest *ratio legis* tego rozwiązania: wydłużenie terminu przedawnienia do 5 lat występuje w tych przypadkach, w których zachodzi konieczność zapewnienia organom podatkowym dłuższego czasu na ustalenie zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy powzięcie przezeń informacji o wszystkich okolicznościach mających znaczenie dla wymiaru było utrudnione. Natomiast w sytuacji określonej w art. 6 ust. 4 zd. 2 u.p.s.d. podatnik w ramach powołania się na nabycie sam dostarcza organowi podatkowemu informację o otrzymanym przysporzeniu²⁷.

Za przyjęciem powyższego rozwiązania przemawiają też względy aksjologiczne: jeżeli obowiązek podatkowy w zakresie podatku od spadków i darowizn powstaje na skutek powołania się na nabycie względem organu podatkowego, to organ ten uzyskuje informacje o danych niezbędnych do ustalenia zobowiązania podatkowego bezpośrednio od podatnika, i to w tej samej chwili, kiedy powstaje obowiązek podatkowy. Termin z art. 68 § 1 o.p. na doręczenie decyzji ustalającej jest zatem wystarczający i nie ma powodów do wydłużenia tego terminu przez zastosowanie przepisu art. 68 § 2 pkt 1 o.p.²⁸

Występują zarazem stanowiska, według których w sytuacji powstania obowiązku podatkowego w warunkach określonych w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. organy podatkowe uprawnione są do doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w terminie wynikającym z art. 68 § 2 pkt 1 o.p.²⁹ Jako uzasadnienie stosowania tego przepisu wskazuje się, że wskutek niezgłoszenia nabycia do opodatkowania powstaje stan faktycznego uchylania się od opodatkowania, a przez brak wymaganego zeznania organ podatkowy pozbawiony jest możliwości uzyskania danych niezbędnych do wydania decyzji³⁰. Przepis art. 68 § 2 pkt 1 o.p. ma zagwarantować organom podatkowym dłuższy czas na wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w każdej sytuacji, gdy podatnik nie złożył w terminie wymaganej deklaracji, a do

²⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2017 r., sygn. III SA/Wa 1805/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

²⁸ B. Gruszczyński (aktualizacja S. Babiarez), [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 453.

²⁹ Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2007 r., sygn. II FSK 921/06, LEX nr 281823; wyrok NSA z dnia 6 października 2017 r., sygn. II FSK 2366/15, LEX nr 2407207; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 listopada 2018 r., sygn. I SA/Po 460/18, LEX nr 2583765.

³⁰ Por. wyrok WSA w Opolu z dnia 14 maja 2014 r., sygn. I SA/Op 229/14, LEX nr 1478978.

takich sytuacji należy niezgłoszenie nabycia do opodatkowania, stanowiące zarazem przesłankę zastosowania art. 6 ust. 4 u.p.s.d.³¹

W przypadku dokonywania wymiaru w związku z art. 6 ust. 4 u.p.s.d. termin doręczenia decyzji ustalającej nie jest jednoznacznie i normatywnie wyznaczony, w judykaturze przyjęto jednak, że 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., gdyż odnowienie niezgłoszonego do opodatkowania obowiązku podatkowego z tytułu nabycia spadku, w rozumieniu art. 6 ust. 4 u.p.s.d., nie implikuje po stronie spadkobiercy obowiązku złożenia zeznania podatkowego³².

Za stosowaniem terminu 3-letniego z art. 68 § 1 o.p. przemawia wykładnia aksjologiczna: organ podatkowy w sytuacji określonej w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. podejmuje wiadomość o powstaniu obowiązku podatkowego dokładnie w chwili jego powstania³³. Ponadto w orzecznictwie wskazuje się, że 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., gdyż z treści art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie wynika, że na podatniku ciąży ponowny obowiązek złożenia zeznania podatkowego i ujawnienia wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego³⁴.

Występowanie w judykaturze rozbieżności interpretacyjnych odnośnie do stosowania obowiązków podatkowych powstałych w momentach z art. 6 ust. 4 u.p.s.d., przepisów art. 68 § 1 o.p. albo art. 68 § 2 pkt 1 o.p. uzasadnia odwołanie się w przypadkach wątpliwych do zasady interpretacyjnej *in dubio pro tributario*, wedle której wypada przyjąć stosowanie korzystniejszego z punktu widzenia interesów podatnika terminu z art. 68 § 1 o.p. do wydania decyzji ustalającej. Uzasadnia to szczególnie fakt, że w sytuacji jednoczesności momentów powstania obowiązku podatkowego i powzięcia przez organ podatkowy informacji o tym zdarzeniu zasadne jest raczej dyscyplinowanie tego organu w realizacji procedury wymiarowej niż zbędne jej wydłużanie do 5 lat. Stawia

³¹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2015 r., sygn. I SA/Łd 1362/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

³² Wyrok NSA z dnia 5 maja 2021 r., sygn. III FSK 1811/21, LEX nr 3181206.

³³ Za: B. Gruszczyński (akt. S. Babiarez), [w:] S. Babiarez i in., *Ordynacja podatkowa...*, s. 453.

³⁴ Wyroki WSA w Lublinie z dnia 21 lutego 2020 r., sygn. I SA/Lu 435/2020 i 436/2020, LEX nr 3009900 i nr 2939054; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 4 lipca 2019 r., sygn. I SA/Rz 1028/18, LEX nr 2695465.

to bowiem podatnika, który nie zgłosił nabycia spadku do opodatkowania, w sytuacji niepewności co do sytuacji prawnej i materialnej, jaką niesie wymiar podatku³⁵.

4. ZEZNANIE SD-3 JAKO FORMA POWOŁANIA SIĘ NA NABYCIE

Przepis art. 6 ust. 4 u.p.s.d. jako jedną z czynności skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego wymienia „powołanie się” na nabycie. Pojęcie to nie ma definicji legalnej w ustawie o podatku od spadków i darowizn, stąd też wykładni językowej tego pojęcia, na gruncie stosowania przepisu art. 6 ust. 4 u.p.s.d., podjęła się judykatura. Przegląd bogatego orzecznictwa wskazuje, że interpretacja „powołania się” odnosi się do jednostkowych przypadków, a nie do pewnego standardowego zachowania podatnika³⁶.

Sądy w toku działalności orzeczniczej, stosując te same normy prawne względem różnych stanów faktycznych, wypracowują operatywne definicje pojęć prawnych, dokonując tego w przeważającym zakresie na podstawie tzw. słownikowego rozumienia pojęcia prawnego³⁷. Ponieważ słownikowe rozumienie danego pojęcia bywa niejednolite, a z danym wyrazem wiążą się różne desygnaty, rozwiązaniem problemu rozbieżności interpretacyjnych (nie zawsze możliwym do realizacji) jest korzystanie przez sądy z definicji legalnych zawartych w innych aktach normatywnych³⁸. Należy

³⁵ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 stycznia 2020 r., sygn. I SA/Sz 867/16, LEX nr 2777661.

³⁶ Por. wyrok NSA z dnia 18 października 2016 r., sygn. II FSK 2633/14; wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2016 r., sygn. II FSK 563/14; wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 stycznia 2015 r., sygn. I SA/Kr 395/14; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 listopada 2015 r., sygn. I SA/Wr 1553/15; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2011 r., sygn. III SA/Wa 1216/10; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 maja 2012 r., sygn. III SA/Po 7/12 – wyroki dostępne na <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>; wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 sierpnia 2017 r., I SA/Łd 445/17, LEX nr 2354891; wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 czerwca 2017 r., sygn. III SA/Wa 1353/16, LEX nr 2766383; wyrok NSA z dnia 29 października 2010 r., sygn. III SA/Wa 984/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>; wyrok NSA z dnia 21 października 2005 r., sygn. I FSK 185/05, LEX nr 183727; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22 lipca 2008 r., sygn. I SA/Rz 222/08, LEX nr 482076.

³⁷ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 25–39.

³⁸ Por. wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2000 r., sygn. FSA 2/00, ONSA 2001, nr 2, poz. 49.

przy tym korzystać z nich, uwzględniając, że ustawodawca mógł wyraźnie ukształtować nowe znaczenie danego pojęcia na potrzeby ustawy podatkowej³⁹. W sytuacji braku definicji legalnej konkretnego pojęcia w ustawie podatkowej organ stosujący prawo podatkowe obowiązuje jednak domniemanie potocznego rozumienia tego pojęcia, odpowiadającego woli ustawodawcy⁴⁰. Dosłownie rzecz ujmując, organ ten w sytuacji braku definicji legalnej danego pojęcia w ustawie podatkowej stosuje operatywną definicję tego pojęcia⁴¹.

Zastosowanie definicji operatywnej musi, jak wyżej ujęto, odpowiadać woli ustawodawcy. Niezbędne jest więc odniesienie się przy interpretacji pojęcia do celu wprowadzenia danego przepisu oraz jego istoty, co nierzadko wymaga odwołania się do historii kształtowania się lub tworzenia danej regulacji prawnej. Odwołując się do woli ustawodawcy, nie sposób nie uwzględnić przepisów normujących zasady podatkowe, które mają wpływ na interpretację norm prawa podatkowego.

Taką szczególną zasadą jest wprowadzona od 1 stycznia 2016 r. reguła interpretacyjna wyrażona w art. 2a o.p.⁴² Przepis ten stanowi: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”⁴³. Treść tej normy rozumie się w ten sposób, że „niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników”⁴⁴, a jeżeli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do

³⁹ Por. W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1991, s. 401.

⁴⁰ B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 229.

⁴¹ A. Halasz, *Stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym – w poszukiwaniu woli ustawodawcy*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2020, nr 120/1, s. 602.

⁴² Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1197).

⁴³ Zob. szerzej A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 250–258, i powołane tam piśmiennictwo; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 104–108.

⁴⁴ H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 234.

świadczeń podatkowych⁴⁵. Przy czym przepis art. 2a o.p. ma zastosowanie jedynie wobec wątpliwości co do treści prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego⁴⁶.

Zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, gdy rezultaty wykładni językowej są niejednoznaczne, a następstwem jest sprzeczność z przyjętą hierarchią wartości, należy odejść od stosowania wykładni językowej i poszukać interpretacji, stosując inne rodzaje wykładni⁴⁷. Jednocześnie wskazana zasada zapobiega takiej wykładni, szczególnie celowościowej, która byłaby niekorzystna dla podatnika. Służy temu zobowiązanie podmiotów stosujących prawo, by w sytuacji wyłonienia kilku hipotez interpretacyjnych w toku wykładni, z których żadna nie byłaby przekonująca, wybrać tę, która stanowi opcję korzystną dla podatnika⁴⁸.

Uwzględniając powyższe uwagi, użyte w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. sformułowanie „powołać się na nabycie” należy interpretować jako wyjątkową, ściśle określoną czynność podatnika, inną niż np. „złożenie oświadczenia” czy też „ujawnienie”⁴⁹. Słownikowe rozumienie pojęcia „powołanie” ujmuje to zachowanie jako czynne, polegające na wskazaniu za pomocą mowy lub pisma faktów lub zdarzeń, które miały miejsce, w celu poparcia swojej racji, sprawy, uzasadnienia⁵⁰. Mianem „powołania się” określa się

⁴⁵ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. Akt SK 18/09, OTK-A 2013/6, poz. 80.

⁴⁶ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 17 kwietnia 2018 r., sygn. I SA/Bk 1843/17, LEX nr 2460882; wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2018 r., sygn. I FSK 1002/16, LEX nr 2494206; wyrok WSA w Kielcach z dnia 19 kwietnia 2018 r., sygn. I SA/Ke 703/17, LEX nr 2493889. Należy jednak zauważyć, że pojawiają się stanowiska judykatury, według których zasada *in dubio pro tributario* odnosi się również do wątpliwości co do stanu faktycznego, tak np. wyroki NSA: z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. II 627/16, LEX nr 2466599; z dnia 13 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 951/16, LEX nr 2494279.

⁴⁷ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 20.

⁴⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 lipca 2021 r., sygn. I SA/Gd 1852/19, LEX nr 3213992.

⁴⁹ Por. E. Skwierczyńska, *Darowizna i pożyczka – spór o opodatkowanie w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych – studium przypadku (Odnowienie obowiązku podatkowego na skutek powołania się podatnika na nabycie w drodze darowizny lub pożyczki przed organem podatkowym – studium przypadku)*, [w:] *Podatnik versus organ podatkowy*, red. P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska, Wrocław 2011, s. 174.

⁵⁰ Por. *Słownik współczesnego języka polskiego*, red. B. Dunaj, Warszawa 1996, s. 832; P. Müldner-Nieckowski, *Wielki słownik frazeologiczny języka polskiego*, Warszawa 2004, s. 574; wyrok NSA z dnia 14 lutego 2013 r., sygn. II FSK 1344/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

też: „mówienie o czymś”, „pisanie o czymś”, „wskazywanie na coś w celu poparcia swej racji”, „odwołanie się do czegoś”, „branie na świadka”, „branie za punkt odniesienia”⁵¹.

W praktyce orzeczniczej za „powołanie się na fakt nabycia” uważa się: ustne lub pisemne wskazanie przez podatnika faktu otrzymania darowizny w ramach czynności sprawdzających⁵² bądź złożenie przez podatnika zeznania o nabyciu środków pieniężnych w drodze darowizny⁵³. „Powołanie się” zachodzi zarówno wówczas, gdy oświadczenie podatnika stanowi odpowiedź na żądanie albo pytanie organu podatkowego, ale również wówczas, gdy podatnik składa je z własnej inicjatywy, „bez przyczyny”⁵⁴. Należy zwrócić uwagę, że art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie określa formy, jaką ma przyjąć powołanie się na fakt dokonania darowizny. Tym samym powołanie się może nastąpić w jakiegokolwiek postaci⁵⁵.

Interesującymi przykładami jurydycznego rozumienia pojęcia powołania się są wyroki WSA w Rzeszowie z dnia 3 i 5 listopada 2020 r., szczególnie w odniesieniu do czynności złożenia zeznania podatkowego. Z punktu widzenia badań nad rozumieniem ustawowej przesłanki „powołania się” przywołane wyroki mają istotny walor poznawczy, gdyż zapadły przed tym samym sądem i w tym samym okresie. Orzeczenia te dowodzą, że mimo wielu już lat obowiązywania regulacji art. 6 ust. 4 u.p.s.d., instytucja ta nie doczekała się jednolitej interpretacji używanych w tym przepisie pojęć oraz skutku powstania obowiązku podatkowego w momentach opisanych w tym przepisie.

Przedmiotem rozpoznania przez WSA w Rzeszowie w sprawie I SA/Rz 466/20⁵⁶ był skutek złożenia zeznania podatkowego w podatku od spadków i darowizn po terminie wyznaczonym art. 17a ust. 1 u.p.s.d. Sąd, próbując ówczesne stanowisko organów podatkowych, uznał, że złożenie przez

⁵¹ B. Dunaj, *Popularny słownik języka polskiego*, Warszawa 2000, s. 511.

⁵² Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 marca 2018 r., sygn. I SA/Sz 1034/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/68394E648E>; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 sierpnia 2018 r., sygn. I SA/Gl 220/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E45871C1EA>

⁵³ Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1433/14, LEX nr 1340057; wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/Łd 445/17, LEX nr 2354891.

⁵⁴ Tak np. w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 19 grudnia 2018 r., sygn. I SA/Bd 869/18, LEX nr 2611273.

⁵⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 listopada 2015 r., sygn. I SA/Wr 1553/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

⁵⁶ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 3 listopada 2020 r., sygn. I SA/Rz 466/20, LEX nr 3084105.

podatniczkę zeznania organowi podatkowemu i nabycia w wyniku dziedziczenia, gdy nie toczyło się postępowanie podatkowe z tytułu nabycia spadku, stanowi „klasyczny przejaw «powołania» się podatnika na zdarzenia wskazane w tym dokumencie”.

W ocenie Sądu złożenie zeznania nie mogłoby podlegać kwalifikacji jako „powołanie się” w sytuacji, gdyby względem podatniczki toczyło się postępowanie podatkowe z tytułu nabycia spadku. Wówczas zeznanie takie stanowiłoby element materiału dowodowego tego postępowania w zakresie wskazania rzeczy i praw ze spadku. Co istotne, ówczesne orzecznictwo również nie wykluczało uznania za „powołanie się” ujawnienia faktu nabycia niezgłoszonego do opodatkowania w złożonym zeznaniu, czego wymaga art. 17a u.p.s.d. Argumentacja aprobuująca taki pogląd opierała się na tezie, że skoro art. 6 ust. 4 u.p.s.d. nie określa formy, jaką ma przyjąć powołanie się na fakt dokonania darowizny, to tym samym również złożenie zeznania podatkowego może stanowić postać „powołania się na fakt nabycia”⁵⁷.

Odmiennego zdania na temat kwalifikacji zeznania w podatku od spadków i darowizn złożonego po terminie były składy orzekające w sprawach I SA/Rz 465/20⁵⁸ i I SA/Rz 467/20⁵⁹. W tych sprawach uznano, że nie sposób zaaprobować stanowiska, iż złożenie przez podatnika zeznania o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych na formularzu SD-3 jest równoznaczne z „powołaniem się podatnika” w rozumieniu przepisu art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

W przytoczonych wyrokach stwierdzono, poprzez odwołanie się do języka potocznego, że „powołanie się”, o którym stanowi art. 6 ust. 4 u.p.s.d., ma określone rozumienie, jako wskazanie, odwołanie się do czegoś w celu wykazania zasadności własnego stanowiska, tezy. Istotą „powołania się” jest świadome i celowe działanie podatnika, który w ten sposób wykazuje przed organem podatkowym (organem kontroli podatkowej) fakt nabycia. Wymogiem towarzyszącym „powołaniu się” jako czynności faktycznej jest uzewnętrzniony zamiar wykazania czegoś, osiągnięcia określonego skutku w toczącym się w odniesieniu do niego postępowaniu podatkowym lub kontrolnym, kontroli podatkowej lub czynnościach sprawdzających. Z reguły chodzi o zamiar wykazania posiadania zasobów pieniężnych przed

⁵⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 czerwca 2017 r., sygn. III SA/Wa 1353/16, LEX nr 2766383.

⁵⁸ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 listopada 2020 r., sygn. I SA/Rz 465/20, LEX nr 3080756.

⁵⁹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 listopada 2020 r., sygn. I SA/Rz 466/20, LEX nr 3088221.

organem podatkowym w celu osiągnięcia skutku w toczącym się w odniesieniu do niego postępowaniu podatkowym.

W ocenie WSA w Rzeszowie złożenie zeznania w sytuacji braku obowiązku prawnego jest oczywiście dopuszczalne. Jego stroną pozytywną jest przyczynienie się do szybszego ustalenia wszystkich istotnych okoliczności mających wpływ na wysokość podatku. Jednakże to, że podatnik takie zeznanie złożył, nie może pociągać negatywnych względem podatnika konsekwencji prawnych. W szczególności nie może skutkować uznaniem, że doszło do powołania się na nabycie ani też powodować przedłużenia trwania kompetencji organu podatkowego do ustalenia wysokości zobowiązania poprzez doręczenie stosownej decyzji. Powyższy pogląd Sądu nawiązuje do stanowiska występującego już w orzecznictwie, zgodnie z którym złożenie zeznania SD-3 nie wyczerpuje hipotezy zawartej w art. 6 ust. 4 zd. 2 u.p.s.d.⁶⁰ Złożenie tego zeznania przez podatnika jest przy tym skuteczne, o ile w dacie złożenia zeznania względem podatnika nie toczy się żadne postępowanie wyjaśniające, kontrolne podatkowe dotyczące podatku od spadków i darowizn⁶¹.

W uzasadnieniach orzeczeń zapadłych w sprawach I SA/Rz 465/20 i I SA/Rz 467/20, w których zanegowano uznanie złożenia zeznania SD-3 za „powołanie się”, zwrócono uwagę na ważną kwestię, że odmienne stanowisko prowadziłoby do niedopuszczalnego z punktu widzenia wykładni prawa relatywizmu interpretacyjnego uzależnionego od okoliczności faktycznych, gdyż naruszałoby to między innymi konstytucyjną zasadę równości podatników w zakresie ich obowiązków i obciążeń podatkowych.

Co istotne, powyższy problem dostrzegł Rzecznik Praw Obywatelskich, który zdecydował się wnieść na rzecz podatnika kasację od wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 3 listopada 2020 r. (I SA/Rz 466/20). W uzasadnieniu kasacji z dnia 8 stycznia 2021 r. (znak V.511.687.2020.EG) Rzecznik podniósł m.in., że sytuacja, w której wobec spadkobierców zapadają w tym samym czasie różne rozstrzygnięcia sądów administracyjnych, skutkuje naruszeniem konstytucyjnej zasady równości wyrażonej w art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej⁶² oraz zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa z art. 2 Konstytucji RP. Rzecznik przypomniał

⁶⁰ Wyrok NSA z dnia 29 października 2010 r., sygn. III SA/Wa 984/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

⁶¹ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2021 r., sygn. I SA/Łd 152/21, LEX nr 3161337.

⁶² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483), dalej: Konstytucja RP.

nadto, że jednolitość rozstrzygnięć sądowych stanowi jedną z najważniejszych wartości wewnętrznych prawa, gdyż zapewnia w odczuciu obywateli pewność sądowego stosowania prawa.

5. PODSUMOWANIE

Analiza literatury przedmiotu i szerokiego orzecznictwa wskazuje na występowanie rozbieżności w rozumieniu pojęcia „powołanie się”, stanowiącego element hipotezy art. 6 ust. 4 u.p.s.d. Przeciwstawne wyniki wykładni tego pojęcia prowadzą w poszczególnych przypadkach do przyjmowania odmiennych rozstrzygnięć, pomimo znajdowania się podatników w identycznych lub bardzo zbliżonych stanach faktycznych. Skutkiem społecznym jest negatywna ocena stawiana przez podatników działalności orzeczniczej organów podatkowych i sądów administracyjnych. Orzecznictwo w uznaniu podatników powinno się cechować przewidywalnością i jednolitością w stosowaniu prawa. Jest to element praworządności niezbędny w demokratycznym państwie prawnym, który wraz z wejściem do prawa podatkowego zasady *in dubio pro tributario* tworzy system gwarancji poszanowania praw obywatela, w tym szczególnie jako podatnika.

Występująca rozbieżność wykładni prawa podatkowego wynika zarówno z braku definicji legalnych zapewniających jednolitość rozumienia tekstu prawnego, jak i z luk legislacyjnych powstających w toku kolejnych nowelizacji aktów prawnych, gdy dotychczasowe rozwiązania prawne nie są dostosowane do zmienianych lub zupełnie nowych rozwiązań. Zgłosić więc wypada końcowy postulat, by w sytuacji braku definicji legalnej określonego pojęcia stanowiącego element hipotezy orzecznictwo stosowało wypracowane rozumienie językowe w sposób jednolity i konsekwentny.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Bielska-Brodziak A., *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Borszowski P., Musiał K.J., Nita A., Stelmasczyk K., Wantoch-Rekowski J., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.
- Brzeziński B., *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.

- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Chustecka K., Krawczyk I., Kurasz M., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Dunaj B., *Popularny słownik języka polskiego*, Warszawa 2000.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Halasz A., *Stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym – w poszukiwaniu woli ustawodawcy*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2020, nr 120/1.
- Mariański A., *Rozdział 7a. Zeznania podatkowe*, [w:] S. Babiarczyk, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Müldner-Nieckowski P., *Wielki słownik frazeologiczny języka polskiego*, Warszawa 2004.
- Nykiel W., *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1991.
- Skwirczyńska E., *Darowizna i pożyczka – spór o opodatkowanie w podatku od spadków i darowizn oraz w podatku od czynności cywilnoprawnych – studium przypadku (Odnowienie obowiązku podatkowego na skutek powołania się podatnika na nabycie w drodze darowizny lub pożyczki przed organem podatkowym – studium przypadku)*, [w:] *Podatnik versus organ podatkowy*, red. P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska, Wrocław 2011.
- Słownik współczesnego języka polskiego*, red. B. Dunaj, Warszawa 1996.

THE REQUIREMENTS AND EFFECTS OF THE SD-3 EXAMINATION UNDER ART. 6 SEC. 4 U.P.S.D.

Summary. An instrumental obligation of taxpayers of inheritance and donation tax is to submit a tax return on the acquisition of goods or property rights SD-3 on time. This obligation does not raise any doubts in the case of the acquisition of taxable property or property rights, but in the case of invoking the acquisition, it is the subject of doctrinal and juridical disputes. Also the „reference” itself, which is part of the hypothesis of art. 6 sec. 4 of the AJDP, there is no established, universally accepted understanding ensuring uniformity of interpretation. The current jurisprudence confirms the persistence of discrepancies in the operational interpretation of the term indicated above, which affects the heterogeneity of court decisions. The negative effect is interpretative relativism depending on the actual circumstances. The consequence may be a violation of the constitutional principle of equality of taxpayers in terms of their obligations and tax burdens. The main goal of this study is to make findings regarding the status of the SD-3 declaration in inheritance and donation tax and the interpretation of the effects of its submission after the deadline. Moreover, the subject is the maturity of the tax return in the event of a tax obligation in accordance with art. 6 sec. 4 of the AJDP.

Keywords: reference, testimony from SD-3, operative definition of a legal concept, limitation of tax obligation