

Uzasadnienie

Zmiana ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2024 r. poz. 1837 oraz z 2025 r. poz. 769 i 1064), zwanej dalej „uPSD”, stanowi realizację filaru VI: „Wsparcie dla biznesu i deregulacja” planu gospodarczego na 2025 r. „Polska. Rok przełomu”, który zakłada eliminację zbędnych procedur administracyjnych, redukcję kosztów prowadzenia działalności oraz zwiększenie przejrzystości systemu podatkowego.

Zmiany w uPSD mają na celu poprawę sytuacji podatników podatku od spadków i darowizn przez:

- 1) wprowadzenie możliwości przywrócenia terminu do zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uPSD oraz terminu do zgłoszenia nabycia w drodze dziedziczenia lub zapisu windykacyjnego własności przedsiębiorstwa (lub jego części), o którym mowa w art. 4b ust. 1 pkt 1 uPSD (dodanie art. 4c w uPSD);
- 2) wprowadzenie pewności prawnej co do momentu powstania obowiązku podatkowego przy nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia i skorelowanego z nim obowiązku złożenia zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych albo zeznania podatkowego (zmiany w art. 6 i w art. 17a uPSD).

Przywrócenie terminu do zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych dla członków najbliższej rodziny oraz zgłoszenia nabycia w drodze dziedziczenia lub zapisu windykacyjnego własności przedsiębiorstwa (art. 1 pkt 1 projektu ustawy)

Członkowie najbliższej rodziny zwolnieni są od podatku od spadków i darowizn pod warunkiem terminowego zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. Termin na dokonanie tego zgłoszenia jest terminem prawa materialnego, który nie podlega przywróceniu w oparciu o przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.). Brak złożenia zgłoszenia w terminie określonym w uPSD ma restrykcyjny skutek - powoduje utratę zwolnienia i opodatkowanie nabytego spadku, darowizny lub majątku nabytego innym tytułem na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej. Mimo stosunkowo długiego, sześciomiesięcznego terminu, występują sytuacje losowe, które uniemożliwiają dochowanie tego terminu z powodów niezawinionych przez podatnika. Tożsama sytuacja ma miejsce w przypadku niezgłoszenia przez nabywcę nabycia w drodze dziedziczenia lub zapisu windykacyjnego własności przedsiębiorstwa lub udziału w nim.

Zgodnie z doktryną i ukształtowaną linią orzecniczą sądów administracyjnych, przywrócenie terminu prawa materialnego jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy taką możliwość przewidują przepisy określające dany termin. Uwzględniając postulaty zgłaszane przez podatników, organy podatkowe i Rzecznika Praw Obywatelskich oraz mając na uwadze przypadki niezachowania terminu do zgłoszenia nabycia majątku wynikające z niezawinionych przez podatnika zdarzeń losowych, a także intencję ustawodawcy o udzieleniu zwolnienia osobom najbliższym zbywcy przy zachowaniu obowiązku zgłoszenia, zasadnym jest wprowadzenie możliwości przywrócenia terminu do zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych (art. 4a ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uPSD) oraz zgłoszenia nabycia własności przedsiębiorstwa osoby fizycznej lub udziału w nim (art. 4b ust. 1 pkt 1 uPSD).

Z powyższych względów proponuje się w dodanym art. 4c ust. 1, aby terminy, o których mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 i ust. 2 oraz w art. 4b ust. 1 pkt 1 uPSD były przywracane na wniosek podatnika, jeżeli uprawdopodobni on, że niezachowanie terminu nastąpiło bez jego winy. Do przywrócenia terminu będą miały odpowiednie zastosowanie przepisy art. 162 § 2 i 3 oraz art. 163 § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

W przypadku, gdy organ podatkowy odmówi podatnikowi przywrócenia terminu do złożenia zgłoszenia i w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego wyda decyzję w sprawie podatku od spadków i darowizn, konieczne jest określenie podstawy prawnej do wzruszenia tej decyzji, jeżeli w wyniku wniesienia przez podatnika do sądu administracyjnego skargi na postanowienie o odmowie przywrócenia terminu do złożenia zgłoszenia, termin ten zostanie przywrócony. Z tego względu proponuje się dodanie w art. 4c ust. 2, zgodnie z którym w przypadku gdy organ podatkowy wyda decyzję w sprawie podatku od spadków i darowizn, a termin do złożenia zgłoszenia zostanie ostatecznie przywrócony, taka decyzja zostanie uchylona, a postępowanie podatkowe umorzone. Podobnie, gdy postępowanie wymiarowe zostanie wszczęte, a organ podatkowy nie wyda jeszcze decyzji, postępowanie zostanie umorzone zgodnie z art. 208 Ordynacji podatkowej.

Doprecyzowanie momentu powstania obowiązku podatkowego przy nabyciu spadku i skorelowanego z nim obowiązku złożenia zeznania podatkowego (art. 1 pkt 2 i 3 projektu ustawy)

Nabycie rzeczy i praw majątkowych tytułem dziedziczenia podlega podatkowi od spadków i darowizn (art. 1 ust. 1 uPSD). W przypadku dziedziczenia, moment powstania obowiązku podatkowego (tj. chwila przyjęcia spadku) i skorelowany z nim obowiązek złożenia zeznania podatkowego, nie koresponduje z przepisami Kodeksu cywilnego (dalej „KC”), przez co budzi wątpliwości z powodu:

- braku, niejednokrotnie, świadomości spadkobiercy o przyjęciu spadku z dobrodziejstwem inwentarza w wyniku upływu terminu na złożenie oświadczenia o odrzuceniu spadku, oraz
- braku możliwości przeprowadzenia postępowania podatkowego tak długo, jak spadkobierca nie legitymuje się dokumentem stwierdzającym nabycie spadku.

Zgodnie z art. 1015 KC, oświadczenie o przyjęciu lub odrzuceniu spadku może być złożone w ciągu sześciu miesięcy od dnia, w którym spadkobierca dowiedział się o tytule swojego powołania do spadku – a brak takiego oświadczenia w tym terminie jest równoznaczny z przyjęciem spadku z dobrodziejstwem inwentarza. Oznacza to, że spadkobierca może przyjąć spadek w sposób nieuświadomiony, a więc zrealizowanie przez podatnika obowiązków takich jak złożenie zeznania w terminie miesiąca od dnia przyjęcia spadku, jest de facto niewykonalne. Ma to szczególnie negatywne skutki dla podatnika, biorąc pod uwagę konsekwencje karnoskarbowe.

Dodatkowo, pomimo, że spadkobierca nabywa spadek z mocy prawa z chwilą otwarcia spadku (tj. z chwilą śmierci spadkodawcy zgodnie z art. 925 KC), to aby mógł on posiadać legitymację do działania przed organem podatkowym lub jakimkolwiek innym podmiotem, zobligowany jest uzyskać najpierw postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku albo zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia (art. 1027 KC). Dokumenty te pełnią funkcję legitymacyjno-dowodową i są podstawą do przyjęcia istnienia prawa spadkobiercy do bycia stroną postępowania podatkowego. Przy braku dokumentu stwierdzającego nabycie spadku, organ

podatkowy nie może samodzielnie ustalić tej okoliczności, gdyż co do zasady należy to do kognicji sądów powszechnych oraz notariuszy. Jeżeli organ nie dysponuje dowodem w postaci jednego z powyższych dokumentów, nie może tym samym ustalić stron postępowania podatkowego.

Powyższa analiza przepisów KC pozwala stwierdzić, że spadkobierca nie może udowodnić swoich praw do spadku, w tym także wysokości przysługującego mu udziału spadkowego, za pomocą jakichkolwiek innych dowodów. Prowadzi to do konkluzji, że w przypadku dziedziczenia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wykonywanie praw i obowiązków związanych z nabyciem masy spadkowej wymaga potwierdzenia tego nabycia w drodze postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku albo aktu poświadczenia dziedziczenia sporządzonego przez notariusza. Dokumentem stwierdzającym nabycie spadku transgranicznego, za pomocą którego spadkobierca może wykazać prawa do spadku zarówno w Polsce, jak i w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, jest europejskie poświadczenie spadkowe.

Z powyższych względów proponuje się zmianę przepisu art. 6 ust. 1 pkt 1 uPSD i przyjęcie, że obowiązek podatkowy przy nabyciu własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia powstanie z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia lub wydania europejskiego poświadczenia spadkowego. Orzeczenia sądów, o których mowa w tym przepisie, to zarówno orzeczenia polskich sądów, jak i sądów państw obcych.

Rozwiązanie takie jest bezsprzecznie korzystne dla podatników, gdyż jednoznacznie wiąże moment powstania obowiązku podatkowego z formalnym uzyskaniem dokumentu (pisma) potwierdzającego status spadkobiercy i legitymację do działania przed organem podatkowym oraz dodatkowo wydłuża czas na złożenie zeznania podatkowego (moment ten jest późniejszy niż chwila przyjęcia spadku). W praktyce postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, akt poświadczenia dziedziczenia lub europejskie poświadczenie spadkowe stanowią dokumenty niezbędne do „załatwienia” sprawy spadkowej i uzyskania pełnych informacji o nabytym majątku.

W tych przypadkach, w których stwierdzenie nabycia spadku następuje w drodze prawomocnego orzeczenia sądu, obowiązek podatkowy z tytułu nabycia majątku w drodze dziedziczenia będzie powstawał z dniem uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, niezależnie od tego, czy jest to orzeczenie sądu polskiego czy sądu państwa obcego. Jeżeli jednak w państwie obcym stwierdzenie nabycia spadku dokonywane jest przez inny niż sąd uprawniony organ, w drodze innego dokumentu niż akt poświadczenia dziedziczenia lub europejskie poświadczenie spadkowe, wprowadzono rozwiązanie, które ułatwi stosowanie przepisów uPSD w takich przypadkach. W tym celu w art. 6 ustawy proponuje się dodanie ust. 1c, zgodnie z którym jeżeli stwierdzenie nabycia spadku dokonywane jest przez inny niż sąd organ państwa obcego, za zarejestrowanie aktu poświadczenia dziedziczenia w rozumieniu ustawy uważa się również wydanie dokumentu stwierdzającego nabycie spadku przez ten organ. Zastosowanie powyższej konstrukcji pozwoli na uniknięcie modyfikacji formularzy podatkowych, co wiązałoby się z kosztownymi oraz czasochłonnymi zmianami w systemach informatycznych służących do rozliczenia tego podatku, a celem projektodawcy jest szybkie wprowadzenie pozytywnych dla podatników zmian w przepisach ustawy.

Doprecyzowanie przepisów uPSD dotyczących obowiązku podatkowego w przypadku dziedziczenia majątku przyczyni się do uzyskania przez podatników pewności prawnej co do momentu powstania obowiązku podatkowego, od którego liczy się termin do złożenia zeznania podatkowego. W związku z tym doprecyzowania wymagają także przepisy dotyczące obowiązku składania tych zeznań. Zmiany te są także konsekwencją interpretacji przepisów uPSD zawartej w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego podjętej w składzie siedmiu sędziów z dnia 26 maja 2025 r. sygn. akt III FPS 2/25. Niezgodnie z intencją ustawodawcy NSA przyjął, że podatnik, który nabył spadek i nie złożył zeznania podatkowego w ustawowym terminie liczonym od dnia powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 1 uPSD, tj. z chwilą przyjęcia spadku, nie ma obowiązku jego złożenia w przypadku, o którym mowa w art. 6 ust. 4 uPSD, tj. gdy nabycie spadku nie zostało zgłoszone do opodatkowania i obowiązek podatkowy powstał ponownie z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia sądu. Celem przywrócenia zasad składania zeznań podatkowych, zgodnych z intencją ustawodawcy oraz usunięcia wątpliwości interpretacyjnych związanych z obowiązkiem złożenia przez podatnika zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych, należy doprecyzować art. 17a ust. 1 zdanie pierwsze uPSD. Proponuje się wskazanie w nim wprost, że podatnicy podatku są obowiązani złożyć zeznanie podatkowe w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, w tym obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 4 uPSD. Oznacza to, że w przypadku ponownego powstania obowiązku podatkowego, m.in. przy stwierdzeniu pismem nabycia wcześniej niezgłoszonego lub powołania się przez podatnika przed organem podatkowym na takie nabycie, podatnicy podatku będą także 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 oraz dołączyć do niego dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania. W art. 17a uPSD proponuje się dodanie ust. 1a, który doprecyzuje termin złożenia zeznania podatkowego w przypadku niespełnienia warunków, o których mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 lub ust. 2 oraz w art. 4b ust. 1 pkt 1 uPSD tj. braku zgłoszenia w terminie 6 miesięcy nabycia majątku przez osoby zaliczone do najbliższej rodziny (złożenie zgłoszenia SD-Z2) albo nabycia w drodze dziedziczenia lub zapisu windykacyjnego własności przedsiębiorstwa osoby fizycznej (złożenie zgłoszenia SD-ZP). W przypadku braku opisanego wyżej zgłoszenia zwolnienie nie przysługuje, a nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych i podatnik jest zobowiązany do złożenia zeznania podatkowego SD-3. Ust. 1a w art. 17a uPSD będzie stanowił wprost, że w takim przypadku termin do złożenia zeznania podatkowego wynosi miesiąc od dnia upływu terminów określonych w art. 4a ust. 1 pkt 1 lub ust. 2 oraz art. 4b ust. 1 pkt 1 uPSD, a w przypadku złożenia przez podatnika wniosku o przywrócenie terminu do złożenia zgłoszenia, termin wynosi miesiąc od dnia, w którym postanowienie o odmowie przywrócenia terminu stało się ostateczne.

Przepisy przejściowe (art. 2 projektu ustawy)

Przepisy art. 4c uPSD wprowadzające możliwość przywrócenia terminu do zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych dla członków najbliższej rodziny oraz zgłoszenia nabycia w drodze dziedziczenia lub zapisu windykacyjnego własności przedsiębiorstwa, będą miały zastosowanie do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych również w przypadku, gdy termin do złożenia zgłoszenia określony w art. 4a ust. 1 pkt 1 lub ust. 2 oraz w art. 4b ust. 1 pkt 1 uPSD nie upłynął do dnia wejścia w życie ustawy. Projektodawca wprowadzając nowe regulacje, musi wyznaczyć granicę ich działania w czasie. Wyznaczenie tej granicy przez

przyjęcie, że nowe przepisy będą miały zastosowanie również do przypadków, w których nie upłynął termin do złożenia zgłoszenia, pozwala na zrealizowanie celu ustawy, z uwzględnieniem interesu podatników, aby jak najszybciej mogli skorzystać z nowej instytucji przywrócenia terminu do złożenia zgłoszenia. W konsekwencji tej regulacji, w przypadku przywrócenia terminu do złożenia zgłoszenia, ze zwolnienia od podatku skorzystają także ci podatnicy, którym do dnia wejścia w życie ustawy nie upłynął termin do dokonania zgłoszenia, ale z powodu przypadków losowych nie dokonali zgłoszenia w terminie. W tych jednak przypadkach, w których podatnikowi nie zostanie przywrócony termin albo dokona zgłoszenia po terminie, zastosowanie znajdzie przepis dotyczący terminu jednego miesiąca na złożenie zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 17a ust. 1a uPSD, co wynika z przepisu przejściowego określonego w art. 2 ust. 1 projektu ustawy.

Przepisy art. 6 ust. 1 pkt 1 i ust. 1c uPSD dotyczące obowiązku podatkowego przy nabyciu majątku w drodze dziedziczenia, będą miały zastosowanie do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w tych przypadkach, gdy uprawnienie się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, zarejestrowanie aktu poświadczenia dziedziczenia, wydanie europejskiego poświadczenia spadkowego lub wydanie dokumentu stwierdzającego nabycie spadku przez inny niż sąd organ państwa obcego nastąpi od dnia wejścia w życie tych regulacji.

Przepisy art. 17a ust. 1 zdanie pierwsze uPSD, w brzmieniu nadanym projektowaną ustawą, dotyczące obowiązku składania zeznań podatkowych będą miały zastosowanie do przypadków, gdy obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn powstanie od dnia wejścia w życie ustawy.

Data wejścia w życie (art. 3 projektu ustawy)

Z uwagi na wprowadzenie pozytywnych rozwiązań dla podatników, proponuje się, aby ustawa weszła w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

Projekt ustawy nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej.

Projekt ustawy nie zawiera przepisów technicznych, w związku z czym nie podlega procedurze notyfikacji na zasadach przewidzianych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.).

Projekt ustawy nie wymaga przedstawienia właściwym instytucjom i organom Unii Europejskiej lub Europejskiemu Bankowi Centralnemu celem uzyskania opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia, w przypadkach określonych w obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przepisach Unii Europejskiej.

Projekt zostanie przekazany do zaopiniowania Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2025 r. poz. 677) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. z 2024 r. poz. 806, z późn. zm.) projekt ustawy podlega udostępnieniu w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.