

**Katarzyna Święch-Kujawska\***

**ZWOLNIENIE PODATKOWE  
Z ART. 4A USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN  
W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH**

**Streszczenie**

Podatek od spadków i darowizn jest podatkiem majątkowym o specyficznych cechach. Wśród nich warto wymienić m.in. szeroki katalog przywilejów podatkowych. Do najistotniejszych z nich zaliczyć z kolei należy zwolnienie, o którym mowa w art. 4a ustawy. Można je bowiem uznać za najkorzystniejszy, w obecnie obowiązujących polskim systemie podatkowym, przywilej podatkowy. Jednocześnie regulacje prawne w omawianym zakresie wywołują wiele sporów interpretacyjnych, które finalnie są rozstrzygane przez sądy administracyjne.

Powyższe przesłanki dały asumpt do podjęcia tytułowej problematyki. Analiza bogatego dorobku judykatury pozwoliła na ustalenie, które z postanowień ustawy w tym obszarze podlegają najczęściej wykładni dokonywanej przez sądy administracyjne, oraz na sformułowanie wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda*.

**Słowa kluczowe:** podatek od spadków i darowizn, zwolnienia podatkowe

---

\* dr hab. Katarzyna Święch-Kujawska, prof. US, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego, e-mail: k.swiech@interia.pl

## Wprowadzenie

Podatek od spadków i darowizn<sup>1</sup> jest jednym z podatków stanowiących źródło dochodów własnych gminy. Nie może być jednak uznany za typowy podatek samorządowy, jako że jednostce samorządu terytorialnego nie przyznano żadnych kompetencji w zakresie kształtowania jego elementów konstrukcyjnych<sup>2</sup>. Charakteryzowana danina posiada ponadto kilka specyficznych cech, wyróżniających ją od pozostałych tego typu świadczeń. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę, że podatek ten w najszerszym zakresie nawiązuje do sytuacji rodzinnej podatnika, która w bezpośredni sposób determinuje zakres i wysokość opodatkowania. Oprócz tego na gruncie ustawy funkcjonuje wyjątkowo rozbudowany system zwolnień podatkowych (również uzależnionych od związków rodzinnych podatnika). W katalogu wspomnianych preferencji podatkowych na szczególną uwagę zasługuje zwolnienie podatkowe, o którym mowa w art. 4a ustawy. Można je bowiem uznać za najkorzystniejszy w aktualnie obowiązującym polskim systemie podatkowym przywilej podatkowy. Jednocześnie regulacje prawne w omawianym zakresie wywołują wiele sporów interpretacyjnych, które finalnie są rozstrzygane przez sądy administracyjne.

Powyższe przesłanki dały asumpt do podjęcia tytułowej problematyki. Analiza bogatego dorobku judykatury ma na celu przede wszystkim stwierdzenie, które z postanowień ustawy w tym obszarze podlegają najczęściej wykładni dokonywanej przez sądy administracyjne oraz czy i ewentualnie w jakim obrębie należałoby postulować zmianę artykułu 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn. W celu zachowania przejrzystości rozważań przyjęto, że w pierwszej kolejności zostaną przedstawione zasadnicze kwestie dotyczące stosowania tytułowej preferencji podatkowej, a następnie zaprezentowane zostanie orzecznictwo sądowe odnoszące się do poszczególnych zasad wynikających z art. 4a u.p.s.d.

## Istota zwolnienia z art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn

Ranga omawianego zwolnienia jest bezpośrednim następstwem przyjętych rozwiązań prawnych. Przed przystąpieniem do ich analizy należy jednak wskazać

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r., poz. 833 z późn. zm.), dalej: u.p.s.d.

<sup>2</sup> Do cech charakterystycznych podatków samorządowych zalicza się przyznanie pewnego zakresu władztwa podatkowego beneficjentom tych świadczeń, por. W. Miemieć, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, s. 98.

na przesłanki wprowadzenia preferencji podatkowej<sup>3</sup>. Za najistotniejszą należy uznać przyjęcie leżącej u podstaw konstrukcji podatku koncepcji, zgodnie z którą członkowie najbliższej rodziny niejednokrotnie przyczyniają się do powstania transferowanego majątku, a zatem opodatkowanie ich nie znajduje uzasadnienia. Poza tym można również wskazać na przesłanki natury społecznej; niektóre rodzaje nabywanych dóbr mają charakter szczególny ze względów rodzinnych i jako takie nie powinny również podlegać opodatkowaniu, ewentualnie wysokość podatku powinna być relatywnie niższa.

W konstrukcji prawnej zwolnienia, o którym mowa w art. 4a ustawy, wyróżnić można jego zakres podmiotowy, zakres przedmiotowy oraz reguły odnoszące się do warunków formalnych stosowania preferencji.

Przystępując do charakterystyki zakresu podmiotowego zwolnienia, należy poczynić uwagę, że również on został wytyczony zgodnie z ogólnymi założeniami podatku od spadku i darowizn, tzn. że osoby uznane przez ustawodawcę za najbliższych członków rodziny powinny być traktowane w sposób podatkowo uprzywilejowany. W myśl art. 4a ustawy zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę pod warunkiem, że spełnią oni warunki formalne określone w kolejnych punktach powołanego artykułu. Zauważalna jest tu pewna prawidłowość, a mianowicie że zwolnienia mogą korzystać osoby zaliczone do pierwszej grupy podatkowej z wyłączeniem teściów, zięciów, synowych<sup>4</sup>, stąd też coraz powszechniej używa się określenia „grupa zerowa” dla wskazania podmiotów wymienionych w art. 4a u.p.s.d.

Zakres przedmiotowy zwolnienia został określony w sposób wyjątkowo szeroki<sup>5</sup>. Obejmuje w zasadzie<sup>6</sup> wszystkie opodatkowane podatkiem od spadków i darowizn sposoby nabycia rzeczy i praw majątkowych. Podkreślenia godny jest

<sup>3</sup> Art. 4a dodany przez art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2006 r., nr 222, poz. 1629).

<sup>4</sup> Por. J. Banach, *Zwolnienie z podatku od spadków i darowizn nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez osoby najbliższe*, „Biuletyn Skarbowy” 2009, nr 6, s. 9; D. Rynkiewicz, *Przywileje podatkowe dla najbliższej rodziny zbywcy w podatku od spadków i darowizn*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2010, nr 13, s. 238 i n.

<sup>5</sup> Por. K. Biernacki, *Opodatkowanie zniesienia współwłasności*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 3, s. 22.

<sup>6</sup> O wyjątku dotyczącym możliwości skorzystania ze zwolnienia przy nabyciu własności in drosze zasiedzenia, a wywołującym wątpliwości interpretacyjne będzie mowa w dalszej części opracowania.

fakt, że zwolnienie nie jest w żaden sposób limitowane kwotowo, co niewątpliwie minimalizuje efektywność opodatkowania<sup>7</sup>, realizując jednak wskazane wcześniej założenia systemowe.

Bezpośrednim następstwem powyższej regulacji jest wprowadzenie warunków formalnych<sup>8</sup>, umożliwiających korzystanie z przywileju. Należy przypisać im funkcję ewidencyjno-kontrolną. Pierwszym z nich jest obowiązek zgłoszenia<sup>9</sup> faktu nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie sześciu miesięcy<sup>10</sup> od dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia w terminie sześciu miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku.

W przypadku, gdy nabywca dowiedział się o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych po upływie wyżej wskazanego terminu, zwolnienie stosuje się, jeżeli nabywca zgłosi te rzeczy lub prawa majątkowe naczelnikowi urzędu skarbowego nie później niż w terminie sześciu miesięcy od dnia, w którym dowiedział się o ich nabyciu, oraz uprawdopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu<sup>11</sup>.

Analiza przedstawionych zasad prowadzi do wniosku, że wydłużenie terminu zgłoszenia było co prawda nieodzowne, jednak obecnie nie jest on kompatybilny z przepisami dotyczącymi obowiązku zgłoszenia okoliczności wywołujących powstanie obowiązku podatkowego. W celu uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych należałoby postulować o dokonanie zmiany w tym zakresie. Wystarczające byłoby uznanie, że na podatniku, który będzie korzystał z preferencji, nie ciąży obowiązek złożenia deklaracji podatkowej, ewentualnie obowiązek ten należy zrealizować w terminie 6 miesięcy od powstania obowiązku podatkowego (gdyby okazało się, że podatnik nie jest jednak uprawniony do korzystania ze zwolnienia).

<sup>7</sup> P. Smoleń, *Zmiany w podatku od spadków i darowizn*, w: *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 413.

<sup>8</sup> Por. wyrok WSA z 22.09.2010, sygn. I SA/Gd 384/10, LEX nr 603845.

<sup>9</sup> Por. wyrok WSA z 21.01.2010, sygn. I SA/Gl 11/09, LEX nr 559420, zgodnie z którym znaczenie posiada wyłącznie data zgłoszenia (a nie podpisania formularza) nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego.

<sup>10</sup> Pierwotnie obowiązywał miesięczny termin zgłoszenia. Art 4a ust 1 pkt 1 zmieniony przez art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2008r., nr 203, poz. 1267); por. I. Krawczyk, *Ułga dla najbliższej rodziny w podatku od spadków i darowizn*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 8, s. 33 i n.

<sup>11</sup> Por. S. Babiarz, *Zwolnienie podmiotowe z art. 4a oraz projekty zmian ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 10, s. 33–34.

Należy natomiast podzielić pogląd, że obowiązek zgłoszenia, o którym mowa w art. 4a u.p.s.d., ciąży na każdym nabywcy spadku. Zatem okoliczność, że jeden z nabywców z kręgu spadkobierców zgłosił nabycie w ustawowym terminie, nie powoduje zastosowania zwolnienia dla pozostałych spadkobierców<sup>12</sup>. Obowiązek ten nie jest jednak bezwarunkowy. Nie obejmuje on przypadków, gdy:

1. wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby lub po tej samej osobie w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, nie przekracza kwoty wolnej od podatku, dla pierwszej grupy podatkowej lub
2. gdy nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego.

Drugim warunkiem uprawniającym do skorzystania ze zwolnienia jest udokumentowanie nabycia, przy czym musi być on spełniony wyłącznie w przypadku nabycia w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy środków pieniężnych, których wartość w okresie podlegającym ustawowej kumulacji przekracza kwotę wolną, ustaloną dla nabywców zaliczonych do pierwszej grupy podatkowej.

Za jedynie dopuszczalny uznano przy tym sposób dokumentowania polegający na przedstawieniu przez nabywcę dowodu przekazania środków pieniężnych na jego rachunek bankowy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Powyższe wymogi muszą być spełnione kumulatywnie, w przeciwnym wypadku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.

Z analizy przedstawionej konstrukcji prawnej wynika, że jeżeli umowa darowizny środków pieniężnych, których wartość przekracza kwotę wolną od podatku (lub przekracza tę kwotę w okresie 5 lat od ostatniego nabycia od tej samej osoby) zostanie zawarta w formie aktu notarialnego, nabywca (wymieniony w art. 4a ustawy) nie może skorzystać z omawianego zwolnienia wobec braku możliwości udokumentowania otrzymania środków w sposób wyraźnie wskazany w ustawie, chyba że w umowie zostanie wskazany sposób jej wykonania zgodny z wymogami wynikającymi z komentowanego artykułu ustawy.

Wzór zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych oraz zakres danych w nim zawartych został określony w rozporządzeniu ministra finansów<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Wyrok WSA z 3.03.2010, sygn. III SA/Po 35/10, LEX nr 576289.

<sup>13</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 listopada 2015 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (Dz.U. z 2015 r., poz. 2060).

## **Art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w orzecznictwie sądów administracyjnych**

Jak zaznaczono na wstępie, art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn obowiązuje od 2007 r. Rezultatem bez mała dziesięcioletniego okresu stosowania przepisu jest m.in. bogaty dorobek orzecniczy sądów administracyjnych. Analiza rozstrzygnięć podejmowanych przez sądy pozwala na wyodrębnienie kilku zasadniczych grup problemowych, a w ich ramach linii orzeczniczych. Na podstawie przeprowadzonych badań można dokonać umownego podziału wyroków na te, które koncentrują się odpowiednio na: zakresie podmiotowym, przedmiotowym oraz warunkach formalnych stosowania zwolnienia. Uprzedzając dalsze rozważania, stwierdzić należy, że te ostatnie przeważają w dorobku judykatury. Oprócz wyżej wskazanych umownie wyróżnić też można orzeczenia dotyczące pozostałych kwestii, wynikających ze stosowania zwolnienia, w tym zwłaszcza rozstrzygające spory powstałe na tle jego wejścia w życie. Zasadne zatem wydaje się przedstawienie orzecznictwa sądowego z uwzględnieniem wskazanej typologii.

W pierwszej kolejności należy odnieść się do ewentualnej możliwości retroaktywnego stosowania zwolnienia. Problem ten uwidocznił się szczególnie w tych przypadkach, w których śmierć spadkodawcy nastąpiła przed wejściem omawianego zwolnienia w życie, natomiast postępowanie spadkowe wszczynane było już po wejściu w życie zmian ustawy o podatku od spadków. Charakterystyczna jest w tym zakresie jednolita linia orzecznicza, w której eksponuje się fakt, że zwolnienie od podatku ma zastosowanie do nabycia własności rzeczy i praw majątkowych po dniu 31 grudnia 2006 r. (a zatem przy dziedziczeniu momentem nabycia jest chwila śmierci spadkodawcy). Za przyjęciem takiej interpretacji przemawia stwierdzenie, że wprowadzony art. 4a ust. 1 u.p.s.d. w żadnym razie nie reguluje momentu powstania obowiązku podatkowego, lecz warunki zwolnienia nabycia rzeczy i praw majątkowych z podatku<sup>14</sup>.

Przyjęcie poglądu o wstecznym działaniu zwolnienia ustanowionego w art. 4a ustawy mogłoby prowadzić do odmiennego traktowania podatników

---

<sup>14</sup> Wyrok WSA z 13.11.2007, sygn. III SA/Wa 1589/07, LEX nr 423602; wyrok WSA z 21.11.2007, sygn. VIII SA/Wa 533/07, LEX nr 464061; wyrok WSA z 3.12.2007, sygn. ISA/Bd 658/07, LEX nr 323525; wyrok WSA z 19.12.2007, sygn. III SA/Wa 1375/07, LEX nr 322193; wyrok WSA z 29.01.2008, sygn. III SA/Wa 1675/07, LEX nr 339785; wyrok WSA z 4.02.2008, sygn. I SA/Wr 1520/07, LEX nr 508780; wyrok WSA z 6.02.2008, sygn. I SA/OI 656/07, LEX nr 365229; wyrok WSA z 11.03.2008, sygn. I SA/Wr 1862/07, LEX nr 467978; wyrok WSA z 28.03.2008, sygn. I SA/Ld 1447/07, LEX nr 467818; wyrok WSA z 28.03.2008, sygn. I SA/Ld 65/08, LEX nr 467980; wyrok WSA z 28.03.2008, sygn. I SA/Ld 1448/07, LEX nr 467816.

nabywających spadek w tej samej dacie (z uwagi na treść art. 6 ust. 4 u.p.s.d.). Podatnik, który jeszcze nie przeprowadził postępowania spadkowego, mógłby spełnić wymogi formalne (zgłoszenie nabycia – art. 4a ust. 1 pkt 1) po wejściu ustawy w życie. Możliwości tej pozbawiony byłby natomiast spadkobierca, który (nie znając przyszłych regulacji) przeprowadził postępowanie podatkowe w 2006 r. Takiemu zróżnicowaniu sprzeciwia się natomiast zasada powszechności i równości opodatkowania<sup>15</sup>. Warto też zwrócić uwagę, że sądy akcentowały, że zawarty w art. 3 ust. 2 ustawy zmieniającej przepis wskazujący na retroaktywny charakter art. 4 ust. 4 u.p.s.d. należało traktować jako wyjątek od zasady i interpretować w sposób ścisły. Wobec powyższego, skoro w art. 3 ust. 2 ustawy z 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie wymieniono wprost art. 4a, to należało przyjąć, iż jedynie art. 4 ust. 4 u.p.s.d., w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą, zaczął obowiązywać od 13 maja 2006 r., a więc przed wejściem w życie pozostałych przepisów tej ustawy, w tym m.in. art. 4a.. Przepisy przejściowe, tj. art. 3 ust. 2 ustawy z 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w zw. z art. 4 ust. 4 u.p.s.d. w nowym brzmieniu, zostały wadliwie sformułowane i stąd konieczne było posłużenie się także innymi niż językowa regułami wykładni<sup>16</sup>. Celem art. 3 ust 2 ustawy z dnia 16 listopada 2006r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>17</sup> nie jest zezwolenie na stosowanie przywileju określonego w art. 4a u.p.s.d. do zdarzeń, które miały miejsce przed 1 stycznia 2007 r., lecz rozszerzenie z mocą wsteczną kręgu podmiotów uprawnionych do korzystania ze zwolnień i ulg podatkowych

<sup>15</sup> Wyrok NSA z 26.08.2009, sygn. II FSK 1263/08, LEX nr 526498; wyrok NSA z 20.08.2009, sygn. II FSK 645/08, LEX nr 526483; wyrok NSA z 20.08.2009, sygn. II FSK 1005/08, LEX nr 526487; wyrok NSA z 18.04.2012, sygn. II FSK 2120/10, LEX nr 1143488; wyrok NSA z 27.09.2011, sygn. III SA/Wa 501/11, LEX nr 1027048; wyrok NSA z 16.09.2011, sygn. II FSK 540/10, LEX nr 954962; wyrok WSA z 7.09.2010, sygn. I SA/Kr 1157/10, LEX nr 749100; wyrok NSA z 15.11.2011, sygn. II FSK 932/10, LEX nr 1070015; wyrok WSA z 27.09.2011, sygn. III SA/Wa 501/11, LEX nr 1027048; wyrok WSA z 4.08.2010, sygn. III SA/Po 71/10, LEX nr 757321; wyrok NSA z 26.01.2010, sygn. II FSK 1418/08, LEX nr 558904; wyrok NSA z 26.08.2009, sygn. II FSK 1566/08, LEX nr 526526; wyrok WSA z 25.06.2009, sygn. I SA/Wr 365/09, LEX nr 529355; wyrok WSA z 16.03.2009, sygn. III SA/Wa 3135/08, LEX nr 496166.

<sup>16</sup> Wyrok NSA z 20.08.2009, sygn. II FSK 504/08, LEX nr 513043; wyrok NSA z 20.08.2009, sygn. II FSK 1279/08, LEX nr 526489; wyrok NSA z 20.08.2009, sygn. II FSK 1041/08, LEX nr 526488; wyrok NSA z 20.08.2009, sygn. II FSK 1137/09, LEX nr 526490; wyrok NSA z 20.08.2009, sygn. II FSK 1336/08, LEX nr 526524; wyrok NSA z 20.08.2009, sygn. II FSK 297/09, LEX nr 529347; wyrok NSA z 26.08.2009, sygn. II FSK 703/08, LEX nr 526486.

<sup>17</sup> Dz.U. nr 222, poz. 1629.

obowiązujących do 31 grudnia 2006 r. o nabywców posiadających obywatelstwo jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej lub państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) lub mających miejsce zamieszkania na terytorium tego państwa<sup>18</sup>.

Analiza dorobku judykatury dotyczącego zakresu podmiotowego zwolnienia, o którym mowa w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn, pozwala na sformułowanie następujących wniosków<sup>19</sup>. Przede wszystkim regulacje ustawowe w omawianym zakresie nie wywoływały istotnych dysonansów interpretacyjnych pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, skutkujących skierowaniem sprawy na drogę sądową. Z kolei sądy administracyjne, rozstrzygając o podmiotowym zakresie stosowania preferencji podatkowej, w zasadzie potwierdzały prawidłowość wykładni przepisu dokonywanej przez organy podatkowe. Stwierdzono m.in., że zwolnienie uregulowane w art. 4a u.p.s.d. ma charakter przywileju podatkowego (finansowego), którego uzyskanie jest możliwe na równych zasadach dla taksatywnie wskazanych w nim podmiotów i po spełnieniu ściśle określonych w nim kryteriów formalnych<sup>20</sup>.

Również w pełni należy podzielić stanowisko judykatury, w myśl którego jedynie małżeństwo formalnie zawarte zgodnie z prawem uzasadnia traktowanie podmiotu jako małżonka w rozumieniu art. 4a u.p.s.d.<sup>21</sup> W związku z tym osoby tej samej płci pozostające w stałym związku partnerskim nie mogą skorzystać ze zwolnienia przewidzianego dla darowizny między członkami najbliższej rodziny<sup>22</sup>.

Przechodząc do charakterystyki orzecznictwa dotyczącego zakresu przedmiotowego zwolnienia, zauważyć należy, że również i ta grupa wyroków nie jest znaczna. Sądy administracyjne rozstrzygały przede wszystkim kwestię dopuszczalności stosowania zwolnienia przy nabyciu w drodze zasiedzenia. Przegląd orzecznictwa pozwala na uznanie, że zaczęła kształtować się raczej

---

<sup>18</sup> Wyrok WSA z 18.11.2010, sygn. I SA/Ke 468/10, LEX nr 748970; wyrok WSA z 18.02.2009, sygn. I SA/GI 1131/08, LEX nr 491856; wyrok WSA z 24.01.2012, sygn. I SA/Bd 1007/11, LEX nr 1113331.

<sup>19</sup> Podstawę do formułowania wniosków stanowiła analiza około 600 orzeczeń sądów administracyjnych, jednak ze względu na obszerność opracowania powoływane są tylko wybrane, charakterystyczne dla danej linii, wyroki.

<sup>20</sup> Wyrok WSA z 3.02.2011, sygn. I SA/GI 1074/10, LEX nr 990591.

<sup>21</sup> Wyrok WSA z 2.06.2015, sygn. I SA/Gd 468/15, LEX nr 1751540.

<sup>22</sup> Wyrok WSA z 27.04.2010, sygn. I SA/Gd 99/10, LEX nr 576644; wyrok NSA z 20.03.2012, sygn. II FSK 1704/10, LEX nr 1124342.



jednolita linia orzecznictwa, zgodnie z którą zakresem zwolnienia należy objąć wszystkie opodatkowane podatkiem sposoby nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, w tym nabycie w drodze zasiedzenia. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest nabycie w ten sposób własności od osoby wymienionej w art. 4a ustawy oraz spełnienie pozostałych, wymienionych w tym przepisie wymogów formalnych<sup>23</sup>. Na szczególną uwagę zasługuje podkreślenie przez sąd, że artykuł 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. należy rozumieć w ten sposób, że – inaczej niż w Kodeksie cywilnym<sup>24</sup> – na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn możliwe jest nabycie nieruchomości w drodze zasiedzenia od poprzednich właścicieli. Stąd też dla ustalenia, czy nabycie w ten sposób własności rzeczy podlega zwolnieniu od podatku od spadków i darowizn, istotne jest to, kto był jej poprzednim właścicielem. Skoro bowiem art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. stanowi o zwolnieniu nabycia rzeczy i praw od osób w nim wymienionych (najbliższych) pod warunkiem zgłoszenia tego nabycia w terminie 6 miesięcy od określonego zdarzenia, wskazując jednocześnie, że zwolnienie to dotyczy obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2–8 u.p.s.d., który w punkcie 6 obejmuje zasiedzenie, to przyjęcie cywilistycznego rozumienia zasiedzenia oznaczałoby interpretację wskazanego przepisu niezgodnie z jego literalnym brzmieniem. Taka interpretacja stanowiłaby wykładnię *contra legem* z tej przyczyny, że nie uwzględniałaby części przepisu, a więc tych przypadków, które określone są w art. 6 ust. 1 w punktach od 2 do 6 u.p.s.d. Taki zabieg interpretacyjny jest niedopuszczalny, prowadzi do zmiany sensu przepisu ustawowego<sup>25</sup>.

Niewątpliwie przyjęcie takiej wykładni jest korzystne dla podatników, jednocześnie zauważalna jest pewna liberalizacja w podejściu do instytucji zwolnień podatkowych<sup>26</sup> i bezpośrednie odniesienie do autonomii prawa podatkowego. Ma to tym istotniejsze znaczenie, że na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn zasady opodatkowania nabycia własności w drodze zasiedzenia zostały

<sup>23</sup> Por. wyrok WSA z 26.11.2013, sygn. I SA/Bd 742/13, LEX nr 1434591; wyrok NSA z 19.03.2014 r., sygn. II FSK 883/12, LEX nr 1447090.

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r., poz. 459 z późn. zm.).

<sup>25</sup> Wyrok WSA z 28.10.2015, sygn. I SA/GI 441/15, LEX nr 1926273.

<sup>26</sup> Por. A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 217 i n.; wyrok NSA z 21.08.2009, sygn. II FSK 389/09, LEX nr 525718; wyrok WSA z 25.09.2009, sygn. I SA/Op 264/09, LEX nr 529171; wyrok WSA z 03.09.2009, sygn. I SA/GI 495/09, LEX nr 519439; wyrok NSA z 7.08.2009, sygn. II FSK 43/09, LEX nr 526149; wyrok NSA z 7.08.2009, sygn. II FSK 78/09, LEX nr 526148. Wyrok NSA z 15.12.1999, sygn. III SA 8158/98, LEX nr 40709.

określone odmiennie niż przy pozostałych nieodpłatnych przysporzeniach. Przejawia się to w odstąpieniu od uzależnienia wysokości podatku od przynależności do grupy podatkowej i w stosowaniu stałej stawki procentowej.

Najobszerniejszą grupę wyroków, wyodrębnioną w oparciu o przedstawione kryterium, stanowią orzeczenia w przedmiocie warunków formalnych zwolnienia. Ich przegląd pozwala na generalną konstatację, że spory między podatnikami a organami podatkowymi pokrywały się z ustawowo wymienionymi wymogami: terminowego zgłoszenia faktu nabycia własności rzeczy i praw majątkowych oraz sposobu dokumentowania ich nabycia na zasadach określonych w ustawie. Również i w tej umownie wyróżnionej grupie orzeczeń zauważalna jest raczej jednolita tendencja wyrokowania.

Mówiąc o pierwszym z warunków formalnych, jakim jest obowiązek zgłoszenia faktu nabycia rzeczy i praw majątkowych właściwemu organowi podatkowemu, należy zauważyć, że ten ustawowy wymóg był przedmiotem orzekania TK. W wyroku z dnia 4 czerwca 2013 r.<sup>27</sup> Trybunał stwierdził, że art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w zakresie, w jakim przewidywał miesięczny termin złożenia zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego nabycia w drodze dziedziczenia własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, był niezgodny z wywiedzioną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. W związku z powyższym termin zgłoszenia wydłużono do 6 miesięcy, licząc w analogiczny sposób. Konsekwencją cytowanego wyroku w sferze orzeczniczej sądów administracyjnych jest natomiast słuszne przyjęcie, że 6-miesięczny termin na wypełnienie obowiązku zgłoszenia należy również stosować do zgłoszeń mających miejsce od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. Przyjęcie takiego rozwiązania uzupełnia bowiem powstałą wskutek powołanego wyroku TK lukę konstrukcyjną, a jednocześnie odpowiada zasadzie sprawiedliwości prawa, zrównując sytuację podatników, którzy spadek nabyli przed 1 stycznia 2009 r., jak i po tej dacie<sup>28</sup>.

<sup>27</sup> Wyrok TK z 4.06.2013, sygn. P 43/11, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl).

<sup>28</sup> Wyrok NSA z 5.09.2013, sygn. II FSK 1926/13, LEX nr 1403586; wyrok NSA z 5.09.2013, sygn. II FSK 1397/11, LEX nr 1445006; wyrok NSA z 10.09.2013, sygn. II FSK 1956/13, LEX nr 1441261; wyrok NSA z 6.05.2014, sygn. II FSK 1255/12, LEX nr 1481461; wyrok NSA z 18.02.2014, sygn. II FSK 695/12, LEX nr 1450365; wyrok WSA z 16.07.2013, sygn. I SA/Gd 661/13, LEX nr 1363698; wyrok WSA z 17.09.2013, sygn. I SA/Kr 1149/13, LEX nr 1441291; wyrok WSA z 15.10.2013, sygn. VIII SA/Wa 436/13, LEX nr 1421723; wyrok WSA z 7.01.2014, sygn. I SA/GI 1435/13, LEX nr 1409821; wyrok WSA z 16.06.2014, sygn. I SA/Kr 628/14, LEX nr 1546149.

Odnosząc się do warunku terminowego zgłoszenia faktu nabycia rzeczy i praw majątkowych, nie można pominąć najistotniejszej kwestii, będącej źródłem odmiennej wykładni przepisu dokonywanej przez podatników i organy podatkowe, a mianowicie charakteru wskazanego terminu. Orzeczenia w tym przedmiocie stanowią najliczniejszą grupę w charakteryzowanym obszarze. Również i w tym przypadku należy w pełni podzielić stanowisko prezentowane w homogenicznym nurcie wyroków. Zgodnie z nim maksymalny termin wskazany w treści art. 4a ust. 1 u.p.s.d. ma charakter materialnoprawny, w związku z tym nie może zostać przywrócony, a jego dotrzymanie jest bezwzględny warunkiem zastosowania zwolnienia podatkowego<sup>29</sup>. Warto uzupełnić, że w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia termin ten liczony jest od uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, a nie od otrzymania odpisu tego postanowienia przez podatnika podatku od spadków i darowizn<sup>30</sup>. Za istotny obszar orzekania sądów administracyjnych należy też uznać rozstrzygnięcia odnoszące się do interpretacji ustawowego zwrotu „powzięcia wiadomości o nabyciu rzeczy i praw majątkowych”, użytego w art. 4a ust. 2 u.p.s.d., który ustanawia wyjątek od zasady ogólnej. Umożliwia bowiem, co już sygnalizowano, złożenie zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy i praw majątkowych w terminie 6 miesięcy od tej daty, a nie w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego (uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku). Analiza wyroków sądów administracyjnych pozwala na stwierdzenie, że odnosiły się one przede wszystkim do powzięcia

<sup>29</sup> Wyrok NSA z 21.09.2010, sygn. II FSK 685/09, LEX nr 745805; wyrok WSA z 3.06.2015, sygn. I SA/Gd 813/14, LEX nr 1751599; wyrok WSA z 20.05.2015, sygn. III SA/Wa 2702/14, LEX nr 1683355; wyrok WSA z 6.05.2015, sygn. I SA/Go 117/15, LEX nr 1936875; wyrok WSA z 30.04.2014, sygn. I SA/Ol 61/14, LEX nr 1469914; wyrok WSA w Krakowie z dnia 15.01.2014, sygn. I SA/Kr 1613/13, LEX nr 1497544; wyrok WSA z 4.12.2013, sygn. I SA/Sz 677/13, LEX nr 1410212; wyrok WSA z 27.03.2013, sygn. I SA/Bk 35/13, LEX nr 1299311; wyrok WSA z 11.03.2010, sygn. I SA/Ld 1022/09, LEX nr 590736; wyrok WSA z 8.11.2012, sygn. I SA/Rz 715/12, LEX nr 1448293; wyrok WSA z 14.03.2012, sygn. I SA/Ld 60/12, LEX nr 1227755; wyrok NSA z 15.02.2012, sygn. II FSK 1538/10, LEX nr 1126408; wyrok WSA z 18.01.2012, sygn. III SA/Wa 1024/11, LEX nr 1101734; wyrok NSA z 7.07.2011, sygn. II FSK 377/10, LEX nr 1083126; wyrok NSA z 12.01.2011, sygn. II FSK 1648/09, LEX nr 952713; wyrok WSA z 15.12.2010, sygn. I SA/Ol 768/10, LEX nr 749686; wyrok WSA z 22.11.2007, sygn. I SA/Bd 675/07, LEX nr 368173; wyrok WSA z 13.03.2008, sygn. I SA/Po 1704/07, LEX nr 478672; wyrok WSA z 14.07.2008, sygn. I SA/Po 314/08, LEX nr 482088; wyrok WSA z 15.07.2008, sygn. III SA/Wa 434/08, LEX nr 489485; wyrok WSA z 16.10.2008, sygn. I SA/Gd 477/08, LEX nr 500955; wyrok WSA z 16.10.2008, sygn. I SA/Gd 478/08, LEX nr 500951; wyrok WSA z 23.10.2008, sygn. I SA/Po 1089/08, LEX nr 522582; wyrok WSA z 30.01.2009, sygn. III SA/Wa 2336/08, LEX nr 496160.

<sup>30</sup> Wyrok WSA z 3.11.2008, sygn. III SA/Wa 1394/08, LEX nr 515935; wyrok WSA z 3.12.2009, sygn. I SA/Kr 1013/09, LEX nr 582615; wyrok WSA z 18.02.2010, sygn. VIII SA/Wa 739/09, LEX nr 576370.

wiadomości o nabyciu własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia. W tym zakresie w orzecznictwie zaakcentowano, że cytowany zwrot należy odnieść nie tyle do wiedzy spadkobiercy o dacie uprawnomocnienia się deklaratoryjnego orzeczenia o stwierdzeniu nabycia spadku, ile do momentu, w którym faktycznie dowiedział się on o nabyciu spadku w związku ze śmiercią spadkodawcy. Należy równocześnie podkreślić, że złożenie wniosku o stwierdzenie nabycia spadku, udział w tym postępowaniu czy wydanie postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku to okoliczności, które same nie wykluczają późniejszego powzięcia wiedzy przez nabywcę o nabyciu własności rzeczy należących do spadku<sup>31</sup>. Istotne jest, aby organy podatkowe przeprowadziły i rozpoznały wszelkie dowody, które pozwolą na przyjęcie, że uprawdopodobnienie nastąpiło, bądź wykazanie w sposób jednoznaczny, że nie doszło do uprawdopodobnienia faktu późniejszego powzięcia wiadomości o nabyciu własności rzeczy i praw majątkowych<sup>32</sup>.

Odnosząc się do drugiego z ustawowych warunków uprawniających do skorzystania z komentowanego zwolnienia, a mianowicie obowiązku dokumentowania (w okolicznościach i na zasadach określonych w art. 4a ust. 1 pkt 2), stwierdzić należy, że najliczniejszą grupę orzeczeń stanowią wyroki rozstrzygające kwestię dopuszczalności przekazania darowizny na rachunek inny niż obdarowanego. Charakterystyczne jest przy tym wyodrębnienie się dwóch, konkurencyjnych linii orzecznictwa. Zgodnie z pierwszą z nich wykładnia językowa powołanego artykułu ustawy przesądza o tym, że o możliwości skorzystania z preferencji podatkowej decyduje fakt przekazania środków na rachunek obdarowanego<sup>33</sup>, przy czym nie musi to być wpłata dokonana osobiście przez darczyńcę<sup>34</sup>.

<sup>31</sup> Wyrok NSA z 7.10.2015, sygn. II FSK 2064/13, LEX nr 198633; wyrok NSA z 6.02.2013, sygn. II FSK 1191/11, LEX nr 1358219; wyrok NSA z 29.09.2012, sygn. II FSK 209/11, LEX nr 1244144; wyrok WSA z 15.01.2015, sygn. I SA/GI 687/14, LEX nr 1643335; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12.03.2015, sygn. I SA/GI 900/14, LEX nr 1676502; wyrok WSA z 28.04.2015, sygn. I SA/Po 57/15, LEX nr 1759589; wyrok WSA z 17.09.2015, sygn. I SA/Wr 1093/15, LEX nr 1948238; wyrok WSA z 6.08.2014, sygn. I SA/OI 483/14, LEX nr 1503585; wyrok WSA z 28.10.2014, sygn. I SA/GI 130/14, LEX nr 1552625; wyrok WSA z 23.11.2010, sygn. III SA/Wa 1271/10, LEX nr 787205; wyrok WSA z 9.12.2009, sygn. I SA/Lu 506/09, LEX nr 582625.

<sup>32</sup> Wyrok WSA z 19.08.2010, sygn. I SA/OI 465/10, LEX nr 749552; wyrok WSA z 20.02.2009, sygn. SA/Po 1533/08, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl); wyrok WSA z 9.04.2013, sygn. II SA/Wa 3370/12, [www.orzeczenia-nsa.pl](http://www.orzeczenia-nsa.pl).

<sup>33</sup> Wyrok NSA z 25.02.2014, sygn. II FSK 706/12, LEX nr 1469137; wyrok NSA z 26.11.2013, sygn. II FSK 2967/11, LEX nr 1415102; wyrok WSA z 7.04.2011, sygn. I SA/Go 103/11, LEX nr 990731; wyrok WSA z 24.09.2009, sygn. III SA/Wa 645/09, LEX nr 607714; wyrok WSA z 31.08.2009, sygn. III SA/Wa 471/09, LEX nr 529332.

<sup>34</sup> Wyrok NSA z 12.04.2013, sygn. II FSK 1628/11, LEX nr 1297982.

W znacznej części wyroków prezentowane jest jednak stanowisko odmienne, mogące świadczyć o zmianie w pojmowaniu instytucji zwolnień podatkowych. Ta grupa orzeczeń charakteryzuje się istotną liberalizacją w interpretacji przepisów, wynikającą z szerszego odwoływania się do wykładni celowościowej. Nie kwestionując zasadności jej dokonania, stwierdzić należy, że polemiczne może już być uznanie, czy uzasadnione jest odstąpienie od oczywistych rezultatów wykładni językowej<sup>35</sup>. Sądy uznawały bowiem, że wymóg dokumentowania spełniony jest w każdym przypadku przekazania darowizny na rzecz uprawnionego obdarowanego, ale na dowolne konto osoby trzeciej, np. wierzyciela obdarowanego, dewelopera czy też diler<sup>36</sup>.

## Podsumowanie

Wprowadzone do obrotu prawnego z dniem 1 stycznia 2007 r. zwolnienie najbliższych członków rodziny z podatku od spadków i darowizn odgrywa niepodważalną rolę w redukcji obciążeń podatkowych. Jednocześnie blisko 10-letni okres obowiązywania zwolnienia wiąże się z licznymi sporami pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, kończącymi się dopiero w postępowaniu sądowno-administracyjnym. Stąd też dorobek judykatury we wskazanym zakresie to ponad 600 wyroków sądów administracyjnych<sup>37</sup>.

Ich analiza prowadzi do następujących wniosków. Przede wszystkim koncentrują się one na kwestiach dotyczących warunków formalnych zwolnienia, gdzie za najistotniejszy problem uznać można terminowość zgłaszania faktu

<sup>35</sup> Por. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 122 i n.; H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 88.

<sup>36</sup> Wyrok NSA z 25.03.2011, sygn. II FSK 2020/09, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl); wyrok NSA z 14.10.2010, sygn. II FSK 981/09, LEX nr 746002; wyrok NSA z 22.09.2010, sygn. II FSK 818/09, LEX nr 745880; wyrok NSA z 7.04.2010, sygn. II FSK 1952/08, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl); wyrok NSA z 7.04.2010, sygn. II FSK 2028/08, LEX nr 596176; wyrok NSA z 8.12.2010, sygn. II FSK 1394/09, LEX nr 686773; wyrok NSA z 14.03.2012, sygn. II FSK 1534/11, LEX nr 1145408; wyrok NSA z 19.01.2012, sygn. II FSK 1419/10, LEX nr 1113601; wyrok NSA z 3.11.2011, sygn. II FSK 880/10, LEX nr 980390; wyrok WSA z 5.11.2010, sygn. I SA/Kr 1438/10, LEX nr 749171; wyrok WSA z 23.09.2010, sygn. III SA/Wr 269/10, LEX nr 757890; wyrok z 18.05.2010, sygn. I SA/Ld 181/10, LEX nr 673723; wyrok WSA z 20.09.2011, sygn. I SA/Gd 362/11, LEX nr 964768; wyrok WSA z 19.07.2011, sygn. I SA/Gd 454/11, LEX nr 898324; wyrok WSA z 28.04.2011, sygn. I SA/Ld 302/11, LEX nr 984274; wyrok WSA z 19.04.2011, sygn. I SA/Bd 167/11, LEX nr 1096388; wyrok WSA z 14.04.2011, sygn. III SA/Po 65/11, LEX nr 823070.

<sup>37</sup> Odnotować przy tym można sukcesywnie następujący, w kolejnych latach, spadek ilościowy tych orzeczeń, co z kolei prowadzi do konkluzji o kształtującej się praktyce stosowania przepisu i jej znajomości przez zainteresowane podmioty.

nabywania rzeczy i praw majątkowych organom podatkowym. Poza tym w ramach wyodrębnionych linii orzecznictwa można mówić o ich jednolitości (poza wskazywanymi wyjątkami). Przeprowadzone badania nie wskazały również na istotną ewolucję w interpretacji poszczególnych zasad wynikających z art. 4a ustawy.

Przeгляд rozstrzygnięć sądowych pozwala również na generalną konstatację, że powodem rozstrzygnięcia były nie tyle nieprecyzyjne postanowienia ustawy, ile błędna wykładnia art. 4a (dokonywana zwłaszcza przez podatników). Jest to z kolei następstwem skomplikowanej konstrukcji ustawy, w tym charakteryzowanego art. 4a, szczególnie w zakresie odesłań do określonych w art. 6 momentów powstawania obowiązku podatkowego. Ścisłe powiązanie regulacji prawa podatkowego z prawem cywilnym (przede wszystkim spadkowym), rodzinnym i bankowym, przy niedostatecznej świadomości prawnej podatników, niejednokrotnie skutkuje utratą prawa do zwolnienia. W związku z tym należałoby rozważyć możliwość uproszczenia treści art. 4a ustawy we wskazanych wyżej obszarach. Zasadne również może być nałożenie na banki ustawowego obowiązku informowania osób uprawnionych z tytułu bankowego zapisu na wypadek śmierci o terminie zgłoszenia tego zapisu, którego bieg rozpoczyna się z chwilą śmierci spadkodawcy

## Literatura

- Babiarz S., *Zwolnienie podmiotowe z art. 4a oraz projekty zmian ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Przeгляд Podatkowy” 2008, nr 10.
- Banach J., *Zwolnienie z podatku od spadków i darowizn nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez osoby najbliższe*, „Biuletyn Skarbowy” 2009, nr 6.
- Biernacki K., *Opodatkowanie zniesienia współwłasności*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 3.
- Brzeszczyńska S., *Podatek od spadków i darowizn*, Warszawa 2009.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Krawczyk I., *Ulga dla najbliższej rodziny w podatku od spadków i darowizn*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 8.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Miemiec W., *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005.
- Rynkiewicz D., *Przywileje podatkowe dla najbliższej rodziny zbywcy w podatku od spadków i darowizn*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2010, nr 13.

Smoleń P., *Zmiany w podatku od spadków i darowizn*, w: *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009.

### **Akty prawne**

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 459 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 833 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2006 r., nr 222, poz. 1629).

Ustawa z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2008 r., nr 203, poz. 1267).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 listopada 2015 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (Dz.U. z 2015 r., poz. 2060).

## **EXEMPTION, PURSUANT TO ARTICLE 4A OF THE ACT, FROM THE GIFT AND INHERITANCE TAX IN THE JURISPRUDENCE OF ADMINISTRATIVE COURTS**

### **Summary**

The gift and inheritance tax is a non-property tax with specific features. Among them, it is worth mentioning, i.a., the wide array of tax privileges. The most significant include the exemption referred to in Article 4a of the act. It can be considered the most beneficial tax privilege under the current tax system. At the same time, regulations in the scope in question cause a number of interpretation disputes that are eventually resolved by administrative courts.

The above premises gave rise to undertaking the subject-matter in question. An analysis of the abundant judicature *acquis* allowed determining which of the act's provisions in this field are most often subject to interpretation done by administrative courts and formulating the *de lege lata* and *de lege ferenda* conclusions.

**Keywords:** exemption, gift and inheritance tax