

Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego
Sąd Apelacyjny w Szczecinie
Prokuratura Apelacyjna w Szczecinie
Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie

ACTA IURIS STETINENSIS 5



ZESZYTY NAUKOWE UNIWERSYTETU SZCZECIŃSKIEGO NR 812

Szczecin 2014

Komitet Redakcyjny

dr hab. Zbigniew Kuniewicz prof. US – Dziekan Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego
Ryszard Iwankiewicz – Prezes Sądu Apelacyjnego w Szczecinie
Grzegorz Jankowski – Prezes Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie
Józef Skoczeń – Prokurator Apelacyjny
Maciej Żelazowski – Sędzia Sądu Apelacyjnego w Szczecinie, Wiceprezes Sądu Apelacyjnego w Szczecinie
Arkadiusz Windak – Sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, Przewodniczący II Wydziału
Tadeusz Kulikowski – Zastępca Prokuratora Apelacyjnego
dr hab. Marek Andrzejewski prof. US – Redaktor naukowy
Szymon Slotwiński – Sekretarz redakcji

Rada Naukowa

prof. dr hab. Roman Hauser – Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu | prof. dr hab. Andrzej Jakubecki – Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie | prof. dr hab. Andrzej Marciniak – Uniwersytet Łódzki | prof. dr hab. Mirosław Nazar – Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie | prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski – Uniwersytet Szczeciński | dr hab. Adam Olejniczak prof. UAM – Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu | dr hab. Lech Paprzycki – Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie | prof. dr hab. Władysław Rozwadowski – Uniwersytet Szczeciński | prof. dr hab. Tadeusz Smyczyński – Uniwersytet Szczeciński, Instytut Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk | prof. dr hab. Roman Wieruszewski – Instytut Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk | prof. dr hab. Bronisław Ziemanin – Uniwersytet Szczeciński | Rosario Sapienza, Full Professor of International and European Law – The University of Catania School of Law | Ashok R. Patil, Prof. dr L.L.M., Ph.D. – National Law School of India University, Bangalore, Karnataka State (India) | Fursa Svetlana Yaroslavovna, prof. dr hab. honoured lawyer of Ukraine | Henry Zhu hao Wang, Assistant Professor – China University of Political Science and Law | Prof. habil. dr. Vytautas Nekrosius – Uniwersytet Wileński | Dr John Sorabji – University College, London | José García-Añón, Ph.D. in Law, Full Professor, School of Law – University of València (Spain) | Terekhova Lydia, Professor, Doctor of Law, Omsk state University, Faculty of Law | Masahiko Omura, Doctor of Law, Professor at Chuo University Law School (Tokyo, Japan) | Elena Kudryavtseva, Professor, Law Faculty of Moscow State University | Alexandre Freitas Câmara, Professor Emeritus and Head of Civil Procedure Department at Rio de Janeiro Judicial School | Jayesh Rathod, Associate Professor of Law – American University Washington College of Law | Rett R. Ludwikowski, Ph.D., Professor of Law, Columbus School of Law – The Catholic University of America | Lilia Abramchik, Candidate of Juridical Sciences, Associate Professor – Yanka Kupala State University of Grodno (Belarus)

Lista recenzentów znajduje się na stronie internetowej zeszytu naukowego | <http://wpiaus.pl/actaiuris>

Redaktor naukowy | dr hab. Marek Andrzejewski prof. US

Redaktor tematyczny | Szymon Slotwiński

Redaktor językowy | Elżbieta Blicharska

Korektor | Joanna Grzybowska

Skład komputerowy | Iwona Mazurkiewicz

**Publikacja została wydana dzięki wsparciu finansowemu
Sądu Apelacyjnego w Szczecinie, Prokuratury Apelacyjnej w Szczecinie,
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie**

Wersja papierowa jest wersją pierwotną

Pełna wersja publikacji <http://wpiaus.pl/actaiuris>

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne online w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities
<http://cejsh.icm.edu.pl>

© Copyright by Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2014

ISSN 1640-6818 | ISSN 2083-4373

WYDAWNICTWO NAUKOWE UNIWERSYTETU SZCZECIŃSKIEGO

Wydanie I. Ark. wyd. 25,0. Ark. druk 28,3. Format B5. Nakład 194 egz.

SPIS TREŚCI

Wstęp	7
-------------	---

ORZECZNICTWO SĄDÓW SZCZECIŃSKICH

Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. akt II S 23/13	11
Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 30 listopada 2012 r., sygn. akt I ACz 813/12	15
Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 28 lutego 2013 r., sygn. akt II AKa 12/13	29
Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 15 maja 2012 r., sygn. akt III AUa 106/12	37
Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 15 grudnia 2011 r., sygn. akt III AUa 385/11	47
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 8 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Sz 881/11	53

KOMENTARZE

DO ORZECZEŃ SĄDÓW SZCZECIŃSKICH

Jan Andrzejewski – Głosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 31 października 2012 roku, sygn. akt I ACA 446/12	81
Joanna Szyjewska-Bagińska – Głosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 6 marca 2013 roku, sygn. akt II SA/Sz 149/13	93

PRAWO KARNE

Mariusz Nawrocki – O (nie)możności łączenia w czyn ciągły zachowań o tożsamej podstawie normatywnej	111
Michał Peno – Współczesne koncepcje uzasadnienia karania (zarys typologii)	129
Adam Wróbel – Pozorny (pomijalny) zbieg przepisów przestępstwa i wykroczenia.....	155

PRAWO CYWILNE

Anna Urbańska-Lukaszewicz – Przenoszenie nieruchomości z majątku wspólnego małżonków do majątku osobistego w świetle orzecznictwa i poglądów doktryny.....	171
Ewa Szubert – Stwierdzenie nabycia spadku – uwagi na temat możliwości wzruszenia prawomocnego postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku oraz zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia.....	193
Szymon Słotwiński – Intertemporalne aspekty kompensacji negatywnych przeżyć pośrednio pokrzywdzonych w orzecznictwie Sądu Najwyższego	213

PRAWO ADMINISTRACYJNE

Marek Górski – Nowe regulacje prawne w zakresie ochrony jakości powietrza – monitoring i przywracanie wymaganego stanu jakości powietrza	233
Kornelia Łuczejko – Dane osobowe w internecie – wybrane zagadnienia administracyjnoprawne	247
Przemysław Zdyb – Postępowanie sądowoadministracyjne w przedmiocie skargi na odmowę udzielenia informacji prasie	263
Radosław Ulanowski, Jan Uniejewski – Zasady postępowania egzekucyjnego w administracji a zasada proporcjonalności	279

Agnieszka Lasecka – Legalizacja obiektu wybudowanego w warunkach samowoli budowlanej a legalizacja obiektu wybudowanego na podstawie nieważnego pozwolenia na budowę.....	299
Jarosław Marczak – Prowincje jako forma samorządu lokalnego w Hiszpanii.....	321
Anna Barczak – Procedury ocen oddziaływania na środowisko	353
Katarzyna Święch-Kujawska – Związki rodzinne a zwolnienia w podatku od spadków i darowizn.....	377
Paweł Mańczyk – Pobór podatku od nieruchomości oraz opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskiej i od posiadania psów w drodze inkasa na przykładzie wybranych gmin województwa zachodniopomorskiego.....	393
Ewa Kowalewska – Rola banku centralnego w utrzymaniu stabilności systemu finansowego.....	407
Wojciech Bożek – Glosa do orzeczenia Głównej Komisji Orzekającej z dnia 17 maja 2012 roku BDF1/4900/45/44/12/1149	423

VARIA

Małgorzata W. Greßler – Uwagi o wolności wyboru zawodu w prawie niemieckim	435
---	-----

Katarzyna Święch-Kujawska*

Uniwersytet Szczeciński

ZWIĄZKI RODZINNE A ZWOLNIENIA W PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN

Streszczenie

Jednym z podatków majątkowych jest podatek od spadków i darowizn, któremu podlega nieodpłatne nabycie własności rzeczy i praw majątkowych przez osoby fizyczne, w sposób określony w ustawie. Na wysokość opodatkowania rzutują też związki rodzinne uwzględnione przez ustawodawcę w konstrukcji prawnej podatku. Przyjęto przy tym podstawową zasadę, zgodnie z którą im bliższy istnieje związek rodzinny między zbywcą a nabywcą własności rzeczy i praw majątkowych, tym wysokość podatku jest niższa. Regule tej podporządkowano również element fakultatywny w konstrukcji podatku – zwolnienia podatkowe.

Zakresem opracowania objęto kwestie relacji zachodzących między zwolnieniami podatkowymi a przynależnością do grupy podatkowej, będącą konsekwencją powiązań rodzinnych. Wskazano również na zasady korzystania ze zwolnień oraz wątpliwości interpretacyjne w ich stosowaniu. Dokonana analiza pozwoliła na sformułowanie wniosków zarówno o charakterze ogólnym, jak i szczegółowym.

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

* E-mail: k.swiech@interia.pl.

Wprowadzenie

Na aktualnie obowiązujący polski system podatkowy składa się kilkanaście podatków, które można klasyfikować według kilku odmiennych kryteriów. Jednym z nich jest kryterium przedmiotowe – uwzględniające przedmiot opodatkowania. Zgodnie z nim wyróżnia się między innymi podatki majątkowe, w których najogólniej mówiąc przedmiotem opodatkowania jest majątek. Opodatkowaniu może przy tym podlegać sam fakt władania nim lub zmiany w substancji majątkowej. Podatkiem o takim charakterze jest bez wątpienia podatek od spadków i darowizn¹. Zakresem opodatkowania objęto w nim przysporzenia majątkowe, o ile są one nieodpłatne i nie zostały wyłączone z zakresu przedmiotowego ustawy. Podatnikami wymienionego podatku są natomiast osoby fizyczne będące nabywcami własności rzeczy i praw majątkowych, na zasadach i w warunkach określonych w ustawie. Za najbardziej charakterystyczną cechę podatku od spadków i darowizn można jednak uznać powiązanie jego konstrukcji z sytuacją rodzinną podatnika. Ta bowiem w bezpośredni sposób determinuje wysokość obciążenia podatkowego. Warto przy tym dodać, że nawiązanie takie stosowane było już w podatkach majątkowych w starożytnej Grecji i Rzymie². Kolejne konstrukcje obowiązującego w Polsce podatku spadkowego również uwzględniały wspomniane relacje.

Biorąc z kolei pod uwagę elementy konstrukcyjne podatku, należy wskazać, że jednym z nich są zwolnienia podatkowe. Wprawdzie traktowane są jako element fakultatywny w konstrukcji ustawy podatkowej, jednak niepodważalna jest ich rola w kształtowaniu wysokości obciążenia podatkowego.

Powyższe przesłanki dały asumpt do podjęcia rozważań mających na celu ustalenie, jakie relacje zachodzą między związkami rodzinnymi a zakresem zwolnień podatkowych w podatku od spadków i darowizn. W celu kompleksowego omówienia problematyki, analizą objęto także zasady stosowania zwolnień we wskazanym podatku.

¹ Ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. 2009, nr 93, poz. 768 z późn. zm.).

² N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Warszawa 1996, s. 72.

1. Związki rodzinne a przynależność do grupy podatkowej

Rozważania należy jednak rozpocząć od wskazania, że na gruncie ustawy dokonano podziału podatników na grupy podatkowe. Zgodnie z deklaracją ustawodawcy zaliczenie do grupy podatkowej następuje według osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której, lub po której, zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe. Charakter podatku oraz wyrażona w powyższy sposób reguła pozwalają na stwierdzenie, że im bliższy jest związek rodzinny pomiędzy zbywcą a nabywcą, tym wyższa jest grupa podatkowa, do której nabywca został zaliczony. To z kolei w bezpośredni sposób rzutuje na sytuację podatkową nabywcy. Uprzedzając dalsze rozważania, należy zauważyć, że wysokość podatku dla nabywców zaliczonych do pierwszej grupy podatkowej jest najniższa. Z kolei do poszczególnych grup podatkowych zaliczono następujących nabywców:

do grupy I – małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów,

do grupy II – zstępnych rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępnych i małżonków pasierbów, małżonków rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonków rodzeństwa małżonków, małżonków innych zstępnych,

do grupy III – innych nabywców.

Za rodziców w rozumieniu ustawy uważa się również przysposabiających, a za zstępnych także przysposobionych i ich zstępnych³.

Jak wynika z przytoczonego przepisu, ustawodawca dokonując przyporządkowania podatników do grup podatkowych uwzględnił więzi o charakterze obiektywnym, ale i formalnym⁴. Nie posłużono się przy tym pojęciami „pokrewieństwa” i „powinowactwa”, wymieniając w bezpośredni sposób osoby zaliczone do poszczególnych grup podatkowych. Zabieg taki należy uznać za celowy, zwłaszcza w odniesieniu do skutków wywołanych orzeczeniem rozwodu małżonków. Rozwód nie powoduje bowiem ustania powinowactwa, wynikającego z wcześniej zawartego związku małżeńskiego. W związku z tym posłużenie się przez ustawodawcę kategorią powinowactwa powodowałoby pozostawanie

³ Sformułowanie to jako nieprecyzyjne i związane z wątpliwościami interpretacyjnymi powinno ulec weryfikacji; por. J. Głuchowski, P. Smoleń, *Klasyfikacja podatników na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2006, t. XVI, s. 338 i nast.

⁴ Por. *ibidem*, s. 331.

w drugiej grupie podatkowej rodzeństwa małżonków, wobec których orzeczono prawomocnie rozwód⁵.

Należy przy tym zauważyć, że reguła powyższa nie znalazła zastosowania wobec teściów (ustawodawca nie użył sformułowania rodzice małżonka, a właśnie teściowie). Można jednak przyjąć, że jest to świadoma, racjonalna decyzja ustawodawcy, u podstaw której leżą względy natury społecznej, rodzinnej.

Charakteryzując przynależność do grup podatkowych zasadne wydaje się odniesienie do następujących kwestii. Przede wszystkim wskazać należy na niekonsekwencję ustawodawcy dotyczącą wspomnianej deklaracji respektowania bliskich związków rodzinnych, a praktyczną jej realizacją – w odniesieniu do tzw. kuzynostwa. Mimo bliskiego pokrewieństwa osoby te zaliczane są do trzeciej grupy podatkowej, podczas gdy małżonkowie rodzeństwa małżonków (osoby obce) zostały zaliczone do drugiej grupy podatkowej.

Poza tym, jak wskazuje praktyka, zaliczenie do konkretnej grupy związane jest z wątpliwościami interpretacyjnymi. Dotyczy to zwłaszcza „małżonków innych zstępnych”. Wykładnia cytowanego przepisu powinna w pierwszej kolejności uwzględniać stopień pokrewieństwa między nabywcą a zbywcą majątku. Podkreślić należy, że pojęcie zstępnego jest ograniczone do krewnych w linii prostej. Zstępni to krewni pochodzący od wspólnego przodka w linii prostej⁶. Mając powyższe na względzie, należy uznać, że małżonkami innych zstępnych są: żona wnuka, prawnuka, mąż wnuczki, prawnuczki. Określenie „małżonkowie innych zstępnych” nie odnosi się więc do małżonków zstępnych rodzeństwa, ponieważ dotyczy małżonków innych niż zięć i synowa⁷.

2. Zwolnienia w podatku od spadków i darowizn – zakres i zasady stosowania

Jak podkreślono na wstępie, na wysokość opodatkowania w bezpośredni sposób wpływają również pozostałe elementy konstrukcyjne podatku. Wśród nich szczególne miejsce zajmują zwolnienia podatkowe. Określane są jako stany

⁵ Por. K. Chustecka, *Podatek od spadków i darowizn w 2008 roku*, Warszawa 2008, s. 99.

⁶ M. Andrzejewski, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, Warszawa 2006, s. 18.

⁷ Wyrok NSA z 7.04.2000 r., I SA/Gd 79/98, Lex nr 44324; wyrok NSA z 25.04.1995 r., SA/Ld 1645/94, „ONSA” 1996, z. 3, poz. 109.

faktyczne lub prawne podlegające zakresowi podmiotowo-przedmiotowemu ustawy, ale wyłączone na mocy przepisu z opodatkowania⁸.

Przed przystąpieniem do analizy poszczególnych przywilejów podatkowych należy zaznaczyć, że katalog zwolnień obowiązujących na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn można uznać za stosunkowo szeroki⁹. Jego wytyczenie wynika przede wszystkim z respektowania względów społecznych i uznania możliwości przyczyniania się do powstania transferowanego nieodpłatnie majątku przez członków rodziny. To z kolei czyni opodatkowanie bezzasadnym.

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym podstawowe znaczenie ma zwolnienie określone w art. 4a¹⁰ ustawy o podatku od spadków i darowizn. Na wstępie należy zaznaczyć, że ustawa nowelizująca weszła w życie na mocy art. 5 tej ustawy z dniem 1 stycznia 2007 roku. Oznacza to, że ma ona zastosowanie do stanów faktycznych zaistniałych pod jej rządami. Ponieważ jednak są takie stany faktyczne, których skutki trwają w czasie, ustawodawca, zamierzając uniknąć niejasności, zawarł w ustawie nowelizującej przepis przejściowy, jakim jest art. 3 ust. 1 ustawy nowelizującej. Zgodnie z nim do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło przed dniem wejścia w życie tejże ustawy, zastosowanie mają przepisy ustawy nowelizowanej w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej, tj. w brzmieniu sprzed 31 stycznia 2006 roku. Z przepisów tych wynika jednoznacznie, że zwolnienie od podatku od spadku i darowizn ma zastosowanie do rzeczy i praw majątkowych nabytych po 1 stycznia 2007 roku. W wypadku nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia, decydujące znaczenie dla możliwości skorzystania ze zwolnienia ma data nabycia spadku, a nie stwierdzenie jego nabycia¹¹. Datą tą jest moment otwarcia spadku, które następuje z chwilą śmierci spadkodawcy¹².

⁸ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 57; por. W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 46.

⁹ Por. A. Drwiłło, *Charakter prawny podatku od spadków i darowizn*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. XVII, s. 545.

¹⁰ Art. 4a dodany przez art. 1 pkt 4 Ustawy z 16.11.2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. nr 222, poz. 1629).

¹¹ Wyrok WSA z 4.09.2012 r., I SA/Łd 605/12; wyrok NSA z 12.06.2008 r., II FSK 606/08; wyrok NSA z 12.06.2008 r., II FSK 329/08.

¹² Por. art. 924, art. 925 ustawy z 23.04.1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. nr 16, poz. 93 z późn. zm.).

Przechodząc do omówienia istoty zwolnienia, należy wskazać, że zgodnie z powołanym art. 4a, zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli:

- a) zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku, a w wypadku nabycia w drodze dziedziczenia w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku;
- b) udokumentują – gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w kresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę wolną od podatku określoną dla nabywców zaliczonych do pierwszej grupy podatkowej – ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Obowiązek zgłoszenia, o którym mowa wyżej, zostaje wyłączony, gdy:

- a) 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 określonej dla nabywców zaliczonych do pierwszej grupy podatkowej lub
- b) gdy nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego¹³; w tym wypadku należy podzielić pogląd wyrażony w jednym z wyroków sądu administracyjnego, zgodnie z którym ustawodawca nie ustanawia jako koniecznego warunku, aby stroną umowy notarialnej była osoba nabywająca prawo majątkowe (np. służebność osobistą) i aby nabycie tego prawa jako osoby trzeciej w wyniku umowy notarialnej zawartej pomiędzy innymi osobami, pozbawiałoby ją prawa określonego w tym przepisie¹⁴.

¹³ Por. S. Brzeszczyńska, *Podatek od spadków i darowizn*, Warszawa 2009, s. 124.

¹⁴ Wyrok WSA z 5.09.2012 r., ISA/Bd 627/12.

Analiza przytoczonych rozwiązań prawnych pozwala na sformułowanie następujących wniosków. Zakres podmiotowy zwolnienia jest relatywnie szeroki; mogą z niego korzystać nabywcy zaliczeni do pierwszej grupy podatkowej z wyłączeniem teściów, zięciów i synowych¹⁵.

Zakres przedmiotowy zwolnienia obejmuje natomiast wszelkie sposoby opodatkowanego nabycia własności rzeczy i praw majątkowych między wskazanymi podmiotami; jest więc najszerszy z możliwych. Zwolnienie nie zostało też ograniczone kwotowo, co pozwala na uznanie go za jedno z najbardziej prorodzinnych rozwiązań na gruncie całego systemu podatkowego¹⁶. Warunki formalne zastosowania zwolnienia są również relatywnie proste do spełnienia.

Skutkiem ich niezachowania jest opodatkowanie nabycia własności rzeczy i praw majątkowych na zasadach ogólnych, określonych dla nabywców zaliczonych do pierwszej grupy podatkowej. Nie oznacza to jednak, że brakuje jakichkolwiek wątpliwości interpretacyjnych w zakresie stosowania wskazanej regulacji.

Istota i rola wskazanych warunków formalnych dla stosowania preferencji podatkowej skłania do pogłębionej analizy regulacji prawnych w tym zakresie.

Odnosząc się do obowiązku zgłoszenia, szczególną uwagę należy zwrócić na zachowanie ustawowego terminu dla dokonania tej czynności. Jest to bowiem termin prawa materialnego, a zatem jest nieprzekraczalny i nieprzywracalny¹⁷. W orzecznictwie wskazano również, że ustawodawca wyznaczył przedział czasowy, w którym zgłoszenie winno być dokonane, a zatem nieskuteczne jest dokonanie stosownego zgłoszenia zarówno po tym terminie, jak i przed nim i w związku z tym nie prowadzi do zwolnienia od opodatkowania¹⁸. Początek

¹⁵ 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 nast.

¹⁶ Przyjęcie takiej formuły wpływa jednocześnie na zmniejszenie efektywności opodatkowania; por. P. Smoleń, *Zmiany w podatku od spadków i darowizn*, w: *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego pod redakcją naukową Wiesławy Miemiec. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 413.

¹⁷ Por. wyrok WSA z 19.02.2010 r., I SA/Kr 1822/09, Lex nr 576037; wyrok WSA z 29.07.2009 r., I SA/Sz 342/09, Lex nr 512631; wyrok WSA z 8.10.2009 r., III SA/Wa 577/09, Lex nr 528239; wyrok WSA z 17.03.2009 r., I SA/Wr 1024/08, Lex nr 493569; wyrok WSA z 7.07.2009 r., I SA/Gl 214/09, Lex nr 512644; wyrok WSA z 28.05.2009 r., III SA/Po 102/09, Lex nr 508770; wyrok WSA z 4.12.2008 r., I SA/Gd 678/08, Lex nr 519982.

¹⁸ Wyrok WSA z 11.03.2010 r., I SA/Łd 1022/09, Lex nr 590736.

biegu terminu również został precyzyjnie określony i jest nim odpowiednio dzień powstania obowiązku podatkowego lub uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku. W związku z tym przy nabyciu własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia i przy potwierdzeniu tego faktu notarialnym poświadczeniem dziedziczenia, początkiem biegu terminu jest dzień nabycia spadku, a nie sporządzenia notarialnego poświadczenia dziedziczenia. Jedynym odstępstwem od przedstawionego sposobu wyliczenia początku biegu terminu zgłoszenia jest przyjęcie ustawowej zasady, w myśl której nabywca, który dowiedział się o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych po upływie wskazanych terminów, nie utraci prawa do zwolnienia, o ile zgłosi fakt nabycia rzeczy lub praw majątkowych naczelnikowi urzędu skarbowego nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia, w którym dowiedział się o ich nabyciu oraz uprawdopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu¹⁹.

Dokonując zgłoszenia należy również uwzględnić fakt, że powinno być ono dokonane na stosownym formularzu, którego wzór został określony w rozporządzeniu Ministra Finansów²⁰. W przypadku, gdy ze zwolnienia zamierza skorzystać więcej niż jeden nabywca majątku, to każda z tych osób powinna dokonać takiego zgłoszenia²¹.

Jak wskazano, kolejnym, ale i równorzędnym warunkiem formalnym omawianego zwolnienia jest konieczność udokumentowania nabycia, co jest jednak ograniczone do 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. W takim wypadku należy zwrócić szczególną uwagę na enumeratywnie wskazany sposób dokonania czynności udokumentowania. Nabywca musi dysponować dowodem przekazania środków pieniężnych na jego rachunek bankowy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym. W związku z tym żaden inny sposób przekazania darowizny nie uprawnia nabywcy do skorzystania z charakteryzowanego zwolnienia.

¹⁹ Por. S. Babiarsz, *Zwolnienie podmiotowe z art. 4a oraz projekty zmian ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 10, s. 33–34.

²⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z 18.12.2006 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (Dz.U. nr 243, poz. 1762 z późn. zm.).

²¹ Por. wyrok WSA z 3.03.2010 r., III SA/Po 35/10, Lex nr 576289.

Katalog pozostałych zwolnień od podatku został określony postanowieniami art. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Jedną z charakterystycznych cech tego katalogu jest powiązanie możliwości skorzystania ze zwolnienia z przynależnością do określonej grupy podatkowej. Pozwala to na wyróżnienie zwolnień adresowanych odpowiednio do nabywców zaliczonych do pierwszej, drugiej i trzeciej grupy podatkowej. Poza tym rozróżnieniem zwolnienia podatkowe wykazują wiele cech wspólnych, nie stanowiąc jednak homogenicznej grupy; odmienne pozostają warunki oraz cele ich zastosowania.

W związku z zakreślonym tematem opracowania charakterystyka preferencji podatkowych zostanie przedstawiona z uwzględnieniem powiązań rodzinnych między nabywcą a zbywcą majątku, uwidocznionych w przynależności do grupy podatkowej.

W pierwszej kolejności należy zaprezentować te ze zwolnień, które znajdują zastosowanie tylko wobec nabywców zaliczonych do pierwszej grupy podatkowej. Zwolnieniem takim bez wątpienia objęte jest nabycie w drodze darowizny pieniędzy lub innych rzeczy przez osobę zaliczoną do I grupy podatkowej w wysokości nieprzekraczającej 9637 zł od jednego darczyńcy, a od wielu darczyńców łącznie nie więcej niż 19 274 zł w okresie 5 lat od daty pierwszej darowizny, jeżeli pieniądze te lub rzeczy obdarowany przeznaczy w okresie 12 miesięcy od dnia ich otrzymania na wkład budowlany lub mieszkaniowy do spółdzielni, budowę domu jednorodzinnego, nabycie lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość albo spłatę zabezpieczonego hipoteką kredytu mieszkaniowego wraz z odsetkami. Jak widać, zwolnienie to jest limitowane kwotowo, a warunkiem jego wykorzystania jest przeznaczenie otrzymanej darowizny na jeden z celów mieszkaniowych wymienionych enumeratywnie w ustawie. W kontekście scharakteryzowanego uprzednio zwolnienia, określonego w art. 4a ustawy, należy stwierdzić, że to ostatnie wydaje się być korzystniejsze dla podatników. Praktyczne zastosowanie zwolnienia zostaje ograniczone do nabywców będących teściami, zięciami i synowymi, które to osoby zostały podmiotowo wykluczone z możliwości skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Poza tym wyłącznie nabywcy zaliczeni do pierwszej grupy podatkowej podlegają zwolnieniu podatkowemu w wypadku nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności. Jak wskazuje literalne brzmienie przepisu, jedynym warunkiem skorzystania ze zwolnienia, poza przynależnością do grupy podatkowej, jest brak odpłatności związanej ze

zniesieniem współwłasności. Należy też zauważyć, że powołany przepis odnosi się do ogólnej kategorii współwłasności bez względu na źródło jej powstania.

Do wskazanej grupy preferencji podatkowych należy zaliczyć również zwolnienie, którego źródłem są postanowienia art. 4 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn. W myśl powołanego przepisu zwalnia się od podatku nabycie w drodze darowizny praw do rachunku oszczędnościowo-kredytowego przez osobę pozostającą faktycznie we wspólnym pożyciu małżeńskim z posiadaczem rachunku oszczędnościowo-kredytowego w kasie mieszkaniowej, pod warunkiem przeznaczenia środków zgromadzonych na tym rachunku na cele mieszkaniowe. Zwolnienie to należy ocenić jako anachroniczne, wobec możliwości korzystania przez małżonków z wcześniej wskazanego zwolnienia z art. 4a ustawy, które jako obwarowane mniejszym rygoryzmem formalnym wydaje się być korzystniejsze.

Drugą z kategorii zwolnień, którą można wyodrębnić ze względu na więzi rodzinne, stanowią te, które adresowane są do nabywców zaliczonych zarówno do pierwszej, jak i drugiej grupy podatkowej. Są to zatem zwolnienia, z których korzystać może szerszy krąg nabywców. Konsekwencją tego stanowi określenie wielu dodatkowych warunków formalnych, których niezachowanie skutkuje utratą prawa do zwolnienia. Podstawowy jest przy tym sposób nabycia zwolnionych z opodatkowania rzeczy i praw majątkowych, który został ograniczony do dziedziczenia. Bez znaczenia pozostaje przy tym, czy jest to dziedziczenie ustawowe czy testamentowe. Można więc przyjąć, że ustawodawca uznał za uprzywilejowane podatkowo nieodpłatne nabycie majątku w związku ze śmiercią spadkodawcy.

Wśród tej grupy przywilejów podatkowych podstawowe znaczenie ma zwolnienie określone w art. 4 ust 1 pkt 5a ustawy. Związane jest ono z nabyciem w drodze dziedziczenia praw do wkładu mieszkaniowego w spółdzielni mieszkaniowej przez osobę zaliczoną do I lub II grupy podatkowej, jeżeli nie posiada ona żadnego tytułu prawnego do innego lokalu lub budynku mieszkalnego (albo posiadając je dokona jego przeniesienia na warunkach określonych w ustawie) oraz spółdzielcze prawo do tego lokalu będzie przysługiwało nabywcy wkładu przez okres co najmniej 5 lat od dnia jego ustanowienia; warunek ten uważa się za zachowany także w przypadku przeniesienia przez spółdzielnię własności tego lokalu na nabywcę.

Na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku od spadków i darowizn, od podatku zwalnia się nabycie w drodze spadku lub zapisu windykacyjnego

przez osoby zaliczone do I i II grupy podatkowej przedmiotów wyposażenia mieszkania, pościeli, odzieży, bielizny oraz narzędzi pracy przeznaczonych do użytku w gospodarstwie domowym. Brakuje w tym przypadku ograniczenia kwotowego zwolnienia, co można uznać, wobec zróżnicowanego poziomu zasobności spadkodawców, za respektowanie zasady równego traktowania podatników.

Realizacji celów społecznych służy również zwolnienie nabycia przez osoby zaliczone do I i II grupy podatkowej zabytków nieruchomości wpisanych do rejestru zabytków, jeżeli nabywca zabezpiecza je i konserwuje zgodnie z obowiązującymi przepisami. Praktyczne stosowanie cytowanego przepisu wywołuje wątpliwości interpretacyjne, zwłaszcza w odniesieniu do określonego wymogu zabezpieczania i konserwowania zabytku zgodnie z obowiązującymi przepisami. Jak stwierdzono w orzecznictwie, zabezpieczenie i konserwacja polega na ciągłym i systematycznym działaniu, mającym na celu zabezpieczenie i utrwalenie substancji zabytku, zahamowanie procesów jego destrukcji oraz dokumentowanie tych działań, ponadto działania mające na celu wyeksponowanie wartości artystycznych i estetycznych zabytku w tym, jeżeli istnieje taka potrzeba, uzupełnienie lub odtworzenie jego części oraz dokumentowanie tych działań (prace rekonstrukcyjne), oraz podejmowanie prac budowlanych przy zabytku. Należy jednak pamiętać, że po wpisie nieruchomości zabytku do rejestru zabytków, prawa i obowiązki administracyjno-prawne, a więc i te polegające na konieczności zabezpieczenia i konserwacji zabytku, obciążają przede wszystkim jego właściciela oraz użytkownika wieczystego, osobę korzystającą z zabytku pod innym tytułem prawnorzeczowym (np. użytkownik) lub zobowiązaniowym (np. dzierżawca, najemca), a także jednostkę organizacyjną posiadającą nieruchomości w trwałym zarządzie. *Ratio legis* przedmiotowego zwolnienia ma na celu udzielenie w ten sposób pomocy właścicielowi (posiadaczowi) zabytków stanowiących nieruchomości w ich utrzymaniu²².

Kolejną grupę zwolnień podatkowych, wyróżnionych ze względu na grupę adresatów stanowią preferencje adresowane do wszystkich nabywców (bez względu na przynależność do grupy podatkowej). Dokonując z kolei ich wewnętrznej typologii, należy stwierdzić, że większość z nich związana jest z nabyciem gospodarstwa rolnego lub składników majątku związanych z jego prowadzeniem. I tak, w myśl postanowień art. 4 ust 1 pkt 1 ustawy, zwalnia się od

²² Wyrok NSA z 4.06.2013 r., II FSK 1990/11; wyrok WSA z 5.05.2011 r., SA/Kr 256/11.

podatku nabycie własności lub prawa użytkowania wieczystego nieruchomości lub jej części wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem:

- budynków mieszkalnych,
- budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym,
- urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców – pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili nabycia ta nieruchomość stanowi gospodarstwo rolne lub jego część albo wejdzie w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy i to gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia.

Zwolnienie to ma służyć rozwojowi gospodarki rolnej. Biorąc pod uwagę fakt, że w praktyce transfer majątku następuje najczęściej między członkami rodziny, można uznać, że zwolnienie to powinno również służyć realizacji promocji gospodarstw rodzinnych w ramach konstytucyjnie wyznaczonego kierunku kształtowania ustroju rolnego państwa. Warto podkreślić, że jedynym warunkiem umożliwiającym wykorzystanie zwolnienia jest deklaracja podatnika o jego dalszym prowadzeniu przez okres wskazany w cytowanym przepisie. Brakuje natomiast dookreślenia, że gospodarstwo powinno być prowadzone w stanie niepogorszonym. Poza tym należy wskazać, że w orzecznictwie został wyrażony pogląd, zgodnie z którym w sytuacji, gdy z akt postępowania podatkowego w zakresie podatku od spadków i darowizn wynika, że w skład masy spadkowej wchodziło gospodarstwo rolne, to organ podatkowy w ramach obowiązku wynikającego z art. 121 § 1 i § 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa²³ powinien poinformować strony o możliwości skorzystania z preferencji podatkowej określonej w art. 4 ust. 1 pkt 1 Ustawy z 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn. Takie działanie należałoby potraktować jako realizację zarówno zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, jak i zasady udzielania przez organ podatkowy stronom niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego²⁴. Wprawdzie powołane orzeczenie dotyczy konkretnego zwolnienia,

²³ T.j. Dz.U. 2005, nr 8, poz. 60 z późn. zm.

²⁴ Wyrok NSA z 15.05.2012 r., II FSK 2138/10.

to analogiczne reguły działania organów podatkowych mogą być stosowane do pozostałych zwolnień podatkowych. Jest to swoista zmiana w traktowaniu preferencji podatkowych i interpretacji zasad postępowania podatkowego.

Ze zwolnienia podatkowego korzysta również nabycie praw do wkładów w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub w spółdzielni kółek rolniczych. Także i w takim przypadku zwolnienie nie jest obwarowane dodatkowym warunkiem odnoszącym się do sposobu nabycia.

Do zwolnień o podobnym charakterze zaliczyć należy nabycie przez rolnika pojazdów rolniczych i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów i maszyn pod warunkiem, że te pojazdy i maszyny rolnicze w ciągu 3 lat od daty otrzymania nie zostaną przez nabywcę sprzedane lub darowane osobom trzecim; niedotrzymanie tego warunku powoduje utratę zwolnienia. Możliwość skorzystania z tego zwolnienia została, zwłaszcza w porównaniu z poprzednimi regulacjami, znacznie ograniczona. Przede wszystkim nabywca w dniu nabycia musi być rolnikiem. Poza tym nabywca, który dokona zbycia wskazanych rzeczy, traci prawo do zwolnienia. W takim wypadku wartość nabytych pojazdów i maszyn podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Poza powyżej wskazanymi, zwolnieniem podatkowym objęto także nabycie w drodze spadku lub zapisu windykacyjnego:

- dzieł sztuki i rękopisów będących przedmiotem twórczości spadkodawcy oraz materiałów bibliotecznych, jeżeli spadkodawca zajmował się twórczością lub działalnością naukową, oświatową, artystyczną, literacką lub publicystyczną,
- zabytków ruchomych i kolekcji wpisanych do rejestru zabytków, a także zabytków użyczonych muzeum w celach naukowych lub wystawienniczych na okres nie krótszy niż 2 lata.

Literalne brzmienie powołanego przepisu wskazuje, że generalnym warunkiem uprawniającym do skorzystania ze zwolnienia jest sposób nabycia majątku, którym jest nabycie go w drodze spadku lub zapisu windykacyjnego. Poza tym nie określono minimalnego okresu posiadania nabytych rzeczy. Zatem ich zbycie po powstaniu obowiązku podatkowego nie skutkuje utratą prawa do zwolnienia.

Specyficzny charakter mają również kolejne zwolnienia określone w art. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Pierwsze z nich respektuje odszkodowawczy charakter świadczeń i związane jest z nabyciem w drodze spadku prawa do rekompensaty w rozumieniu Ustawy z 8 lipca 2005 roku o realizacji prawa do

rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej²⁵.

Szczególny, ze względów społecznych, charakter ma zwolnienie nabycia w drodze dziedziczenia lub darowizny przez osoby tworzące rodzinę zastępczą lub prowadzące rodzinny dom dziecka, o których mowa w przepisach o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej²⁶, pieniędzy lub innych rzeczy pod warunkiem, że pieniądze te lub rzeczy w okresie 12 miesięcy od dnia ich otrzymania zostaną przeznaczone na cele bezpośrednio związane ze sprawowaniem pieczy zastępczej. Zwolnienie i jego konstrukcja są bezpośrednim następstwem wejścia w życie ustawy o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej. Celem tego aktu prawnego jest ochrona dobra dzieci, która ma być realizowana przez instytucjonalną i skuteczną pomoc dla rodzin przeżywających trudności w opiekowaniu się i wychowywaniu dzieci. W związku z tym rozwiązania podatkowe sprzyjające realizacji celów pozapodatkowych należy ocenić pozytywnie.

Powyższe rozważania dotyczące zwolnień w podatku od spadków i darowizn powinny być uzupełnione o wskazanie, że dodatkowy warunek ich stosowania został określony w art. 4 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Zgodnie z nim, wszystkie zwolnienia określone w ustawie stosuje się, jeżeli w chwili nabycia nabywca posiadał obywatelstwo polskie lub obywatelstwo jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej lub państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub miał miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium takiego państwa.

Podsumowanie

Reasumując, należy podkreślić, że katalog zwolnień w podatku od spadków i darowizn można uznać za szeroki. Jest on skorelowany z regułą leżącą u podstaw konstrukcji tego podatku, a stanowiącą, że o wysokości świadczenia podatkowego decydują związki rodzinne między zbywcą a nabywcą własności rzeczy i praw majątkowych. Analiza rozwiązań prawnych odnoszących się do zwolnień podatkowych pozwala na potwierdzenie tezy, że im bliższy stosunek rodzinny

²⁵ Dz.U. nr 169, poz. 1418 z późn. zm.

²⁶ Ustawa z 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (t.j. Dz.U. 2013, poz. 135 z późn. zm.).

zachodzi między zbywcą a nabywcą nieodpłatnie transferowanego majątku, tym szerszy jest zakres stosowanych przywilejów podatkowych.

Poza tym w myśl powszechnie przyjmowanej wykładni²⁷, że wszelkie preferencje podatkowe należy traktować jako wyjątek od zasady powszechności opodatkowania, sformułowano wiele warunków formalnych, których spełnienie pozwala na skorzystanie ze zwolnień podatkowych. Równocześnie należy podkreślić, że zwolnienia podatkowe powinny być traktowane jako instrument umożliwiający realizację pozapodatkowych celów opodatkowania. Analogiczne zasady należy stosować w procesie interpretacji przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn w zakresie określonych w niej zwolnień podatkowych. Specyfika przyjętych na gruncie wskazanej ustawy rozwiązań prawnych przejawia się jednak w ich strukturze.

Poza tym pomimo licznych wątpliwości interpretacyjnych, pojawiających się w praktyce stosowania preferencji podatkowych, generalnie można ocenić je pozytywnie. Należy równocześnie postulować o dokonanie takich zmian redakcyjnych przepisów, które umożliwią eliminację wskazywanych rozbieżności interpretacyjnych. Konieczność taka wynika przede wszystkim z obowiązku respektowania tradycyjnych zasad podatkowych, takich jak zasada pewności czy taniaści opodatkowania.

FAMILY RELATIONSHIPS AND EXEMPTIONS IN INHERITANCE AND DONATION TAX

Summary

One of capital taxes is inheritance and donation tax. Subject of this tax is acquiring ownership of an object or financial rights by natural persons in a manner stipulated in the Act. The level of taxation is also dependant on family relationship taken into consideration by the legislator in the legal structure of the tax. A fundamental principle was adopted here according to which the closer the family relationship between a disposer

²⁷ Por. wyrok NSA z 12.06.1992 r., SA/Po 596/92, „Glosa” 1995, nr 3, s. 9; wyrok NSA z 21.08.2009 r., II FSK 389/09, Lex nr 525718; wyrok NSA z 6.03.1996 r., SA/Ka 183/95, niepubl.; wyrok WSA z 25.09.2009 r., I SA/Op 264/09, Lex nr 529171; wyrok WSA z 3.09.2009 r., I SA/Gl 495/09, Lex nr 519439; wyrok NSA z 7.08.2009 r., II FSK 43/09, Lex nr 526149; wyrok NSA z 7.08.2009 r., II FSK 78/09, Lex nr 526148.

and an acquirer of the ownership of an object and financial rights, the smaller is the amount of the tax. A facultative element in the tax structure in the form of tax exemptions was also included in this rule.

The scope of the paper includes the issues of links between the extent of tax exemptions and being a member of a given tax group as resulting from family relationships. The principles of using the exemptions and interpretational doubts in using them were also indicated. The carried out analysis allowed to formulate both general and specific conclusions.

Translated by Andrzej Obstawski

Keywords: inheritance and donation tax, exemptions in tax, family