

Stawka sankcyjna w podatku od spadków i darowizn

Sanction rate in inheritance and gift tax

Rafał Drzewiecki

Adwokat, doktorant, ORCID: 0009-0006-1981-9608

Streszczenie

Darowizna to narzędzie prawne często stosowane przez członków najbliższej rodziny, które bez wątpienia ułatwia przepływ majątku pomiędzy nimi, zwłaszcza że taka operacja jest dla nich całkowicie neutralna podatkowo (pod warunkiem zgłoszenia darowizny naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego). Jednakże podczas kontroli podatkowych część podatników jako źródło pochodzenia majątku wskazywała otrzymaną darowiznę, przy czym częstą praktyką było powoływanie się na darowizny, do których dokonania miało dojść wiele lat przed przeprowadzoną kontrolą. Rozwiązanie to było dla podatników „tańsze” niż płacenie podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł. Aby przeciwdziałać tym praktykom, ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie do ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹ instytucji nazywanej potocznie sankcją karną za powołanie się w toku kontroli podatkowej na otrzymaną darowiznę. Intencją ustawodawcy było ukrócenie wspomnianych wcześniej praktyk. Jednakże przepis wprowadzający ową sankcję karną do dzisiaj wzbudza pewne wątpliwości, które musiały być także rozstrzygane przez sądy administracyjne. Z tego też względu w artykule omówiono nie tylko obowiązujący stan prawny i wynikające z niego wątpliwości interpretacyjne, ale również przedstawiono postulaty *de lege ferenda* autora.

Słowa kluczowe: darowizna, podatek, stawka, sankcja, odnowienie.

Abstract

Donation is a legal tool often used between immediate family members, and undoubtedly facilitates the movement of wealth within the family circle, especially since for the immediate family such an operation is completely tax-neutral (provided the donation is reported to the head of the relevant tax office). However, during tax audits, some taxpayers, in order to demonstrate the source of their assets, decided to refer to the donation received and thus show where the received assets came from, with a common practice being to refer to donations that were supposed to have been made many years before the audit. This solution was „cheaper” for taxpayers than paying tax on income from undisclosed sources. In order to counteract these practices, the legislator decided to introduce into the Inheritance and Gift Tax Law an institution commonly referred to as a criminal sanction for referring during a tax inspection to a donation received. The intention of the legislature was to curb the practice invoked earlier. However, the provision introducing the so-called criminal sanction still raises some doubts today, which also had to be resolved by administrative courts. For this reason, the article discusses not only the current state of the law and the resulting interpretative doubts, but also presents the author's *de lege ferenda* postulates.

Keywords: donation, tax, rate, sanction, renewal.

1. WPROWADZENIE

Przez wiele lat bardzo częstą praktyką stosowaną przez podatników w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej czy kontroli celno-skarbowej było (i jest nadal) powoływanie się na otrzymane darowizny w celu uwiarygodnienia pochodzenia posiadanego majątku (tzw. dochody nieujawnione). Rozwiązanie to jawiło się podatnikom jako złoty środek pozwalający wybrnąć z sytuacji, w której organy skarbowe domagały się przedstawienia źródła pochodzenia określonego majątku. Podatnicy liczyli bowiem (skoro podawali, że darowizny dokonano wiele lat temu), że doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Aby ograniczyć tego typu działania, ustawodawca zdecydował się

na wprowadzenie do porządku prawnego stawki sankcyjnej w podatku od spadków i darowizn w wysokości 20% stawki opodatkowania dla nieopodatkowanej dotąd darowizny². Przedmiotem niniejszego artykułu jest szczegółowe omówienie tej instytucji z uwzględnieniem kontrowersji, które ujawniły się w praktyce jej stosowania.

2. RYS HISTORYCZNY I CEL WPROWADZENIA PRZEPISU

Wprowadzenie stawki sankcyjnej nastąpiło w 2007 r. paralelnie na gruncie podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych³. Co ciekawe, w uzasadnieniu do projektu zmian nie wspomniano chociażby lakonicznie,

dla czego ustawodawca planuje tak istotne zmiany⁴. Jest to o tyle interesujące, że tą samą nowelizacją wprowadzono szeroki katalog zwolnień z podatku od spadków i darowizn. Przyjmując zatem należy, że celem ustawodawcy były ukrócenie częstej praktyki podatników, którzy przed organem podatkowym w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-podatkowej powoływali się na okoliczność otrzymania darowizny, która nie została zgłoszona do opodatkowania, i tym samym próbowali uprawdopodobnić pochodzenie zakwestionowanego przez organ majątku. Podatnicy liczyli bowiem, że dzięki temu będą mogli się powołać na przedawnienie obowiązku podatkowego.

Powyższe spostrzeżenia znajdują potwierdzenie w jednym z orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), w którym wskazano, że: „Uzasadnieniem tej regulacji była właśnie praktyka powoływania się przez podatników na darowizny (jako źródło pokrycia wydatków) w postępowaniu dotyczącym dochodów ze źródeł nieujawnionych bądź nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Ustawodawca przewidział zatem odrębny reżim opodatkowania darowizn niezgłoszonych do opodatkowania przed powołaniem się na fakt ich otrzymania, w odniesieniu do których wygasł obowiązek podatkowy. Nie mogą one zatem być opodatkowane po raz drugi poprzez nieuwzględnienie przychodów pochodzących z darowizny jako legalnego źródła pokrycia wydatków”⁵.

Bez wątpienia nie było celem tej regulacji opodatkowanie stawką sankcyjną jakiegokolwiek darowizny, co do której nie zostało złożone zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych i od której nie został zapłacony podatek⁶.

3. RAMY CZASOWE OBOWIĄZYWANIA PRZEPISU

Stosownie do treści art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. (która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.) art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. znajduje także zastosowanie w przypadku nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy przed dniem 1 stycznia 2007 r., jeżeli taki obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się na fakt nabycia po dniu 1 stycznia 2007 r.⁷ Chodzi tu zatem o darowiznę niezgłoszoną do opodatkowania, o której jest mowa w art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r., nabytą przed dniem wejścia w życie nowego przepisu.

W tym miejscu warto nadmienić, że zdaniem części sądów, które rozpoznawały sprawy na kanwie art. 15 ust. 4 przywołanej ustawy, takie stosowanie stawki sankcyjnej do zdarzeń powstałych przed dniem 1 stycznia 2007 r. nie jest naruszeniem konstytucyjnej zasady nieretroakcji. I tak np. Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) we Wrocławiu wskazał, że: „Tym samym nie można mówić, jak słusznie zauważył organ odwoławczy, że w tej sytuacji następuje reaktywacja obowiązku podatkowego z mocą wsteczną. Obowiązek ten powstaje bowiem na skutek innego zdarzenia, którym jest powołanie się na fakt dokonania opodatkowanej czynności. Nie mamy zatem do czynienia z naruszeniem zasady *lex retro non agit*”⁸.

W doktrynie pojawiają się poglądy odmienne⁹.

4. DYSPOZYCJA PRZEPISU I JEGO ZASTOSOWANIE

Stosownie do treści art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.: „Nabycie własności rzeczy lub praw majątko-

wych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy podlega opodatkowaniu według stawki 20%, jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się podatnika przed organem podatkowym w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-podatkowej na okoliczność dokonania tej darowizny, a należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony”.

Aby zatem stawka sankcyjna z omawianego przepisu mogła zostać zastosowana, spełnione muszą zostać kumulatywnie następujące warunki:

- 1) powołanie się przez podatnika na fakt otrzymania darowizny;
- 2) złożenie powyższego oświadczenia przed organem podatkowym w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-podatkowej;
- 3) brak zapłaty należnego podatku.

W swoim orzecznictwie NSA przyjmuje jednoznacznie, że powołanie się na fakt otrzymania darowizny musi pochodzić od samego podatnika, a nie innego podmiotu (np. darczyńcy czy świadka). Powołanie się należy zatem rozumieć jako inicjatywę podatnika oraz cel powiadomienia o okolicznościach otrzymania darowizny w trakcie jednego z wymienionych w przepisie postępowań, którym zazwyczaj jest uniknięcie dalej idących konsekwencji prawno-podatkowych. Tylko podatnik jest w stanie podać istotne z perspektywy analizowanej regulacji informacje, jakkolwiek wymagające jeszcze weryfikacji w toku prowadzonego postępowania¹⁰. Takie stanowisko zostało potwierdzone także w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK)¹¹.

Powołanie się, o którym mowa w omawianym przepisie, może nastąpić w jakiegokolwiek formie (bez spełnienia jakichkolwiek wymogów formalnych), wobec czego przyjąć należy, że może ono nastąpić także jako odpowiedź na pytanie zadane w toku przesłuchania¹². Ponadto w orzecznictwie podkreśla się, że powołanie się przez pełnomocnika podatnika na fakt nabycia darowizny w trakcie czynności sprawdzających jest tożsame z powołaniem się przez samego podatnika¹³.

Komentowany przepis wyraźnie wskazuje, że stawce sankcyjnej podlega nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy. Aby zatem organ mógł zastosować to uregulowanie, winien najpierw bezwzględnie ustalić, czy do dokonania darowizny, na którą powołuje się podatnik, rzeczywiście doszło.

W orzecznictwie przyjmuje się jednoznacznie, że art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. ma zastosowanie tylko wówczas, gdy nabycie rzeczy lub praw majątkowych nastąpiło w drodze darowizny (lub polecenia darczyńcy), a nie zawsze wtedy, gdy na taką darowiznę powoła się podatnik we właściwym postępowaniu. Oznacza to, że jeżeli w postępowaniu opartym na przepisie art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁴ organy prawidłowo ustalą, że w rzeczywistości żadna darowizna nie została dokonana, nie spowoduje to „wyłączenia” zadeklarowanych kwot do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn z opodatkowania na podstawie wspomnianego art. 20 ust. 3.

5. STAWKA SANKCYJNA A KWOTA WOLNA OD PODATKU

Stosownie do dyspozycji art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy podlega opodatkowaniu według stawki 20%.

W doktrynie i orzecznictwie pojawiły się uzasadnione wątpliwości co do tego, w jakiej relacji pozostają względem siebie ust. 1 i 4 art. 15 przywołanej ustawy. W ust. 1 wskazano bowiem, że podatek oblicza się od nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku według skal wskazanych w tym przepisie.

Powyższe zagadnienie nabiera tym istotniejszego znaczenia, że art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. ma charakter wybitnie sankcyjny, a w niektórych przypadkach wskazanych w ust. 1 i tak dojdzie do zapłaty podatku od darowizny według stawki 20% (w przypadku osób należących do III grupy podatkowej i kwoty nadwyżki ponad 20 556 zł). Gdyby zatem przyjąć, że na potrzeby stosowania ust. 4 znajdzie zastosowanie kwota wolna od podatku, to w niektórych przypadkach nie byłoby różnicy pomiędzy stawką sankcyjną a „zwykłą”. Obecny zapis tego artykułu należy uznać za przeoczenie ustawodawcy.

W jednym z orzeczeń NSA stwierdził¹⁵, że do przepisu art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. ma zastosowanie ust. 1 w części dotyczącej obniżenia nadwyżki podstawy opodatkowania o kwotę wolną od podatku, przy czym kwoty wolne od podatku przyjmuje się z dnia powstania obowiązku podatkowego, a nie z dnia nabycia.

NSA wskazał m.in., że: „[...] przepis art. 15 ust. 4 u.p.s.d. [tj. ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. – przyp. red.] poprzedza przepis art. 15 ust. 1 i 3 u.p.s.d. Ten pierwszy przepis mówi o sposobie obliczenia podstawy opodatkowania, a mianowicie, że jest nią nadwyżka podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku, według skali. Z kolei z art. 15 ust. 3 u.p.s.d. wynika, że przy ustalaniu podatku przyjmuje się kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych określone w art. 4 ust. 1 pkt 5 (kwoty wolne od podatku) i w art. 9 ust. 1 (kwoty wolne od podatku) oraz skale podatku określone w ust. 1 (tabela) obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego, z zastrzeżeniem ust. 4. To oznacza, że użycie w art. 15 ust. 3 u.p.s.d. pojęcia «z zastrzeżeniem ust. 4» odnosi się tylko do wysokości stawki podatkowej albowiem w art. 15 ust. 4 u.p.s.d. jest mowa tylko o stawce podatkowej, a nie o obniżeniu podstawy opodatkowania o kwoty wolne od podatku”¹⁶.

Odmienne zdanie wyraża część przedstawicieli doktryny, w których ocenie kwota wolna od podatku nie powinna być uwzględniana w razie stosowania art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. przez organy podatkowe¹⁷. Powoływana jest m.in. argumentacja, że uwzględnienie kwoty wolnej od podatku może nastąpić tylko wtedy, gdy niezbędne jest ustalenie grupy podatkowej, do której zaliczany jest nabywca, a w przypadku komentowanego przepisu taka konieczność nie zachodzi¹⁸. Nie sposób również pominąć – przy zasadności tej argumentacji – sankcyjnego charakteru tego uregulowania, który straciłby na znaczeniu przy przyjęciu poglądu odmien-

Jak już bowiem wyżej wskazano, w niektórych sytuacjach (w przypadku przyjęcia, że kwota wolna znajduje zastosowanie do art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.) nie byłoby jakiegokolwiek różnicy pomiędzy stawką sankcyjną a „zwykłą”, ponieważ i tak wynosiłaby 20%. Uzasadniałoby to argumentację, że wspomniany art. 15 ust. 1 nie powinien znajdować zastosowania w przypadku zaistnienia dyspozycji z ust. 4 tego artykułu, przy czym obu poglądom – biorąc pod uwagę obecne brzmienie regulacji – nie sposób odmówić słuszności. *De lege ferenda* ustawodawca powinien jednakże zdecydować się na jednoznaczne doprecyzowanie tego przepisu, tak aby nie budził on jakichkolwiek wątpliwości interpretacyjnych w tym zakresie.

6. ART. 15 UST. 4 USTAWY Z DNIA 28 LIPCA 1983 R. A ODNOWIENIE OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

Nietrudno wyobrazić sobie sytuację, w której podatnik powołuje się w toku kontroli na darowiznę, od której dokonania minęło już kilka lat (praktyka taka była zresztą częsta). Pojawia się zatem pytanie, czy na gruncie art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. może dojść do odnowienia obowiązku podatkowego.

W jednym z orzeczeń WSA w Olsztynie wskazał, że niezależnie od tego, jaki okres upłynął od dokonania darowizny, tj. pierwotnej daty powstania obowiązku podatkowego, jeżeli obdarowany nie wykonał obowiązku zgłoszenia, dochodzi do nowego stanu prawnego, gdy powoła się na ten fakt przed organem podatkowym. W momencie powołania się na tę okoliczność odnawia się obowiązek podatkowy, a termin na wydanie decyzji wymiarowej liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym odnowił się ten obowiązek¹⁹.

Zagadnienie to jest o tyle istotne, że ma wpływ na przedawnienie ewentualnego zobowiązania podatkowego, ponieważ przyjęcie powyższego poglądu oznaczałoby, że takie zobowiązanie w praktyce nigdy się nie przedawni i to przy założeniu, że do dokonania darowizny, na którą powołuje się podatnik, rzeczywiście doszło i że nastąpiła ona wiele lat temu.

Na ten problem zwrócił uwagę NSA, który w jednym z orzeczeń stwierdził, że: „Przyjęcie odmiennej interpretacji i uznanie, że złożenie zeznania w podatku od spadków i darowizn przed upływem terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji w celu powołania się na to nabycie przed organem podatkowym lub organem kontroli podatkowej w innym, będącym już w toku, postępowaniu, wyłącza możliwość zastosowania art. 6 ust. 4 zd. 2 i art. 15 ust. 4 u.p.s.d., byłoby sprzeczne ze wskazanym wyżej celem regulacji zawartej w powołanych przepisach. W skrajnych przypadkach mogłoby bowiem doprowadzić do uniknięcia opodatkowania z uwagi na złożenie zeznania w takim terminie, który uniemożliwiłby organowi wydanie decyzji ustalającej podatek od spadków i darowizn, przy jednoczesnym uniknięciu obciążenia podatkowego z innego tytułu, a tym samym naruszenia wynikającej z art. 84 Konstytucji RP²⁰ zasady równości i powszechności opodatkowania”²¹.

Z jednej strony nie sposób zgodzić się z argumentami przytoczonymi w powyższym orzeczeniu przez NSA. Jak już bowiem wcześniej wspomniano, w wielu przypadkach można było mieć wątpliwości co do tego, czy darowizna, na którą

powoływał się podatnik, w ogóle była dokonana. Jednakże z drugiej strony zachowania części podatników, godzące w zasadę równości i powszechności opodatkowania, nie powinny wywoływać negatywnego skutku względem podatników, którzy nie ze złej woli nie zgłosili darowizny do opodatkowania, bo np. o tym zapomnieli.

Niewątpliwie ustawodawca stanął przed swoistym dylematem. Z jednej bowiem strony w instytucji odnowienia zobowiązania podatkowego można by się doszukiwać zbytniej opresyjności organów skarbowych, jednakże z drugiej strony ustawodawca powinien przeciwdziałać unikaniu opodatkowania, lecz rozważania te pozostają poza przedmiotem niniejszego artykułu.

7. PODSUMOWANIE

Niewątpliwie wejście w życie art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. było konieczne z uwagi na to, że w trakcie kontroli nieujawnionych dochodów podatnicy powoływali się na otrzymanie darowizny w celu uniknięcia opodatkowania, czemu ustawodawca chciał przeciwdziałać, zwłaszcza że wraz z wprowadzeniem do porządku prawnego komentowanego przepisu dodał szereg ulg w podatku od spadków i darowizn, w tym także pełne zwolnienie w niektórych przypadkach. Mimo że komentowany przepis obowiązuje już 16 lat, to w niektórych sytuacjach budzi on jeszcze wątpliwości, szczególnie w kontekście jego relacji z art. 15 ust. 1 i art. 6 ust. 4 wspomnianej ustawy. Z tego też względu ustawodawca powinien rozważyć jego doprecyzowanie.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1774, dalej: ustawa z dnia 28 lipca 1983 r.
- ² Zob. art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.
- ³ 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. Nr 222, poz. 1629 ze zm., dalej: ustawa z dnia 16 listopada 2006 r.
- ⁴ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, druk sejmowy nr 736 (V kad.), [http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/B1AC3A84A5C99F07C125719C00369EA9/\\$file/736.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/B1AC3A84A5C99F07C125719C00369EA9/$file/736.pdf), dostęp: 25.11.2023.
- ⁵ Wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2014 r., II FSK 2685/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5F25EAD701>, dostęp: 12.12.2023.
- ⁶ Wyrok NSA z dnia 17 maja 2022 r., III FSK 575/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/86DE66F6DE>, dostęp: 12.12.2023.
- ⁷ K. Chustecka, I. Krawczyk, M. Kurasz, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2007.
- ⁸ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 sierpnia 2012 r., I SA/Wr 262/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/644D20D559>, dostęp: 12.12.2023. Wyrok ten dotyczy wprawdzie art. 7 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649), ale zawarte w jego uzasadnieniu wypowiedzi pozostają w ścisłym związku z wykładnią art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.
- ⁹ D. Strzelec, *Sankcyjne stawki w podatkach majątkowych*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 4.
- ¹⁰ Wyrok NSA z dnia 17 maja 2022 r., III FSK 576/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/059C84B4B0>, dostęp: 12.12.2023.
- ¹¹ Postanowienie TK z dnia 6 września 2017 r., Ts 176/16, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=16424&sprawa=17894>, dostęp: 12.12.2023.

- ¹² Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 marca 2018 r., I SA/Po 1230/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/ODF5DE7528>, dostęp: 12.12.2023.
- ¹³ Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2016 r., II FSK 1433/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F0CC04D946>, dostęp: 12.12.2023.
- ¹⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ¹⁵ Wyrok NSA z dnia 27 maja 2011 r., II FSK 2145/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D145DFD4A8>, dostęp: 12.12.2023.
- ¹⁶ Tamże.
- ¹⁷ P. Borszowski i in., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2022.
- ¹⁸ K. Chustecka, I. Krawczyk, M. Kurasz, dz. cyt.
- ¹⁹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 4 września 2014 r., I SA/OI 554/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AAFB6D24A3>, dostęp: 12.12.2023.
- ²⁰ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. – przyp. red.
- ²¹ Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2015 r., II FSK 2490/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/02646A4C24>, dostęp: 12.12.2023.

Bibliografia

Literatura

- Borszowski P. i in., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2022.
- Chustecka K., Krawczyk I., Kurasz M., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Strzelec D., *Sankcyjne stawki w podatkach majątkowych*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 4.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649.
- 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. Nr 222, poz. 1629 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1774.

Orzecznictwo

- Postanowienie TK z dnia 6 września 2017 r., Ts 176/16, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=16424&sprawa=17894>, dostęp: 12.12.2023.
- Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2016 r., II FSK 1433/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F0CC04D946>, dostęp: 12.12.2023.
- Wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2014 r., II FSK 2685/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5F25EAD701>, dostęp: 12.12.2023.
- Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2015 r., II FSK 2490/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/02646A4C24>, dostęp: 12.12.2023.
- Wyrok NSA z dnia 17 maja 2022 r., III FSK 575/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/86DE66F6DE>, dostęp: 12.12.2023.
- Wyrok NSA z dnia 17 maja 2022 r., III FSK 576/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/059C84B4B0>, dostęp: 12.12.2023.
- Wyrok NSA z dnia 27 maja 2011 r., II FSK 2145/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D145DFD4A8>, dostęp: 12.12.2023.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 sierpnia 2012 r., I SA/Wr 262/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/644D20D559>, dostęp: 12.12.2023.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 4 września 2014 r., I SA/OI 554/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AAFB6D24A3>, dostęp: 12.12.2023.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 marca 2018 r., I SA/Po 1230/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/ODF5DE7528>, dostęp: 12.12.2023.

Inne źródła

- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, druk sejmowy nr 736 (V kad.), [http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/B1AC3A84A5C99F07C125719C00369EA9/\\$file/736.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/B1AC3A84A5C99F07C125719C00369EA9/$file/736.pdf), dostęp: 25.11.2023.