

JANUSZ SZPUNAR

ZAGADNIENIE OPODATKOWANIA SPADKÓW I DAROWIZN

1. Przy omawianiu podatkowego obciążenia spadków i darowizn w PRL. trzeba na wstępie zwrócić uwagę na swoistą budowę podatku od nabycia praw majątkowych. Powstał on w wyniku połączenia po drugiej wojnie światowej podatku od spadków i darowizn z niektórymi opłatami skarbowymi pobieranymi przy obrocie niezawodowym. W związku z tym omawiany podatek ma stosunkowo szeroki zakres, a zarazem niejednolity charakter. Objęcie bowiem wspólnym podatkiem różnych rodzajów odpłatnego niezawodowego jak i nieodpłatnego nabycia praw majątkowych doprowadziło do tego, że podatkowi temu podlegają odpłatne obroty związane z uzyskaniem przez państwo dochodu bądź też z posiadaniem przez niego majątku¹, a także obroty nieodpłatne, które związane są z przyrostem majątku podatnika.

Połączenie podatku od spadków i darowizn z obciążeniem odpłatnego nabycia praw majątkowych było swego rodzaju nowością i — jak pisał jeden z autorów² — nie miało odpowiednika w żadnym zagranicznym ustawodawstwie podatkowym,

Na temat takiego scalenia i objęcia jedną wspólną instytucją podatkową dwóch zgoła odrębnych podatków można spotkać w literaturze przedmiotu różne zdania. Według J. Opydo³, połączenie w jednym akcie ustawodawczym przepisów regulujących opodatkowanie odpłatnych obrotów niezawodowych i nieodpłatnego nabycia praw majątkowych jest celowe i logiczne, tym bardziej że odrębności jednego i drugiego nabycia praw majątkowych zostały w podatku zachowane, a zasady opodatkowania nie są jednakowe. Ponadto podkreślano nieraz, że scalenie takie ma duże walory z punktu widzenia uproszczenia systemu podatkowego dzięki zmniejszeniu ilości aktów ustawodawczych związanych

¹ Por. J. Jaśkiewiczowa, *Charakterystyka podatku od nabycia praw majątkowych*, w: *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*. Toruń 1949, s. 445.

² J. Opydo *Na marginesie dekretów o podatku od nabycia praw majątkowych i opłaty skarbowej*, „Czasopisma Skarbowe” 1947, z. 1 i 2, s. 12.

³ *Ibidem*, z. 3, s. 35.

z tym systemem, co — jak wiadomo — może mieć znaczenie dla praktyki podatkowej⁴. Jednocześnie jednak zgłaszano trafne zastrzeżenia, powołując się na to, że podatek od nabycia praw majątkowych jest na skutek scalenia tworem w pewnym sensie sztucznym, ze względu na odrębny charakter dwóch złączonych podatków. Jeden z nich przy tym należałoby uznać za podatek pośredni (przy obciążeniu obrotu niezawodowego), drugi natomiast za bezpośredni (przy obciążeniu nieodpłatnego nabycia praw majątkowych w drodze spadku i darowizny)⁵. „Fakt, że przed wojną obowiązywały w Polsce dzielnicowe uregulowania podatków od spadków i darowizn, a obecnie nastąpiła na tym odcinku unifikacja, nie może być argumentem przemawiającym za koniecznością włączenia opodatkowania przyrostów majątkowych (nieodpłatnych) do podatku od nabycia praw majątkowych (odpłatnych)”⁶.

Pomimo słusznych zarzutów odnoszących się do niejednorodności podatku powstałego na skutek dokonanego scalenia, trzeba przyznać i to, że oba połączone podatki mają wspólną cechę. Cechą tą jest takie samo określenie przedmiotu podatku. Prawda, że wskutek połączenia określono przedmiot podatku dość ogólnie — jako „nabycie prawa majątkowego”⁷, jednak można w tym doszukiwać się pewnego uzasadnienia dla wprowadzenia takiego podatku, który obciąża to nabycie bez względu na to, czy chodzi o nabycie odpłatne czy też nieodpłatne. Zresztą — jak już wspomniano — ze względu na ekonomiczne, a także i prawne różnice zachodzące pomiędzy tymi dwoma rodzajami nabycia praw majątkowych, w utworzonym podatku pozostawiono wyraźne rozgraniczenie na dwie części. Przepisy zaś regulujące obciążenie odpłatnego nabycia praw majątkowych oraz obciążenie spadków i darowizn znacznie się między sobą różnią, szczególnie pod względem ustalenia wysokości wymiaru.

Przy uzasadnianiu stosowania podatkowego obciążenia spadków i darowizn oraz przy omawianiu pozafiskalnego oddziaływania tego obciążenia, tę część podatku, która dotyczy nieodpłatnego nabycia praw majątkowych, należy traktować odrębnie — tek jak w literaturze przedmiotu odrębnie jest traktowany podatek spadkowy i opłaty od obrotu niezawodowego.

2. Podatek spadkowy, aczkolwiek nie w dzisiejszej swej postaci,

⁴ T. Dietrich, *Zasady systemu finansowego Polski powojennej*, Warszawa 1948, s. 128.

⁵ J. Jaśkiewiczowa, op. cit., s. 446 i n.

⁶ Ibidem, s. 453.

⁷ Por. art. 1 dekretu z dnia 3 II 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych. Załącznik do obwieszczenia ministra finansów z dnia 27 I 1951 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu dekretu z dnia 3 II 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych (Dz. U. 1951, nr 9, poz. 74).

znany tył w praktyce skarbowej już w starożytności⁸. Od dawna bowiem uważano, że moment przekazywania spadku po śmierci dotychczasowego właściciela jest, ze względu na przyrost majątku spadkobiercy, stosowną okazją do nałożenia na niego specjalnego, „nadzwyczajnego” podatku⁹. Może to wskazywać na fiskalną genezę podatku spadkowego, zwłaszcza że — instytucja podatku — jak wiadomo — jest zjawiskiem znacznie wcześniejszym aniżeli świadome tendencje do wykorzystywania jej w celu osiągnięcia określonych rezultatów pozafiskalnych. Można to również powiedzieć o podatku spadkowym. Trzeba jednak także zaznaczyć, że należy on do tych podatków, które od dawna różnie pojmowano i uzasadniano w literaturze przedmiotu. Fakt ten można tłumaczyć między innymi bliskim stosunkiem podatku spadkowego do instytucji dziedziczenia, która z bardzo wielu zasadniczych względów zawsze skupiała na sobie uwagę różnych kierunków myślowych.

Na ogół różni autorzy wysuwający nawet różnorodne zastrzeżenia co do stosowania podatku spadkowego¹⁰ dochodzili jednak w końcu do wniosku, że podatek ten jest po prostu „nieunikniony”, a zarazem, że jako „sprawiedliwszy” od podatków nakładanych na konsumpcję artykułów pierwszej potrzeby i masowego spożycia, jest on powszechnie usankcjonowany przez szeroką opinię publiczną¹¹.

W literaturze przedmiotu od dawna bywają przytaczane różnej wagi argumenty mające uzasadniać opodatkowanie spadków. Dawniejsi autorzy uzasadnienia opierali bodaj w większej mierze na argumentach formalnych i prawnych. Znany jest i często przytaczany pogląd J. Benthamy i J. S. Milla, którzy podatek od spadków uważali za wyraz państwowego prawa do dziedziczenia po zmarłych obywatelach. Podobne jest zresztą i inne stanowisko, według którego podatek spadkowy stanowi swojego rodzaju wynagrodzenie, świadczone państwu przez spadkobierców w zamian za możliwość dziedziczenia spadku¹². Podatek spadkowy bywał też uważany za „back tax”, który jest nakładany w miejsce podatku dochodowego lub majątkowego. Te podatki mogłyby być nałożone na majątek spadkodawcy za jego życia, a nawet być może były na niego nałożone, lecz udało mu się uchylić od ich opłacenia¹³.

⁸ S. Głębiński, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1926, s. 314 i 315, a także J. Zdzitowiecki, *Faszyzm i włoski system podatkowy*, Poznań 1937, s. 83.

⁹ J. R. Hicks, *The Social Framework*, Oksford 1952, s. 210.

¹⁰ Por. np. A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Poznań 1923, s. 267, oraz R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 305.

¹¹ W. Shultz, L. Harris, *American Public Finance*, Englewood Cliffs 1959, s. 424.

¹² S. Głębiński (op. cit., s. 315) przytacza krytykę tych poglądów.

¹³ W. Shultz, L. Harris, op. cit., s. 423. Autorzy ci twierdzą przy tym, że podatek spadkowy w większości przypadków obciąża majątek takich spadko-

Poglądy na istotę i funkcję podatku spadkowego zasadniczo zmieniły się wówczas, gdy obciążenie przeniesienia własności z chwilą śmierci dotychczasowego właściciela zostało uznane za skuteczne i zarazem użyteczne narzędzie ograniczania spadkobrania, a w tym samym dokonywania wyrównawczych zmian w rozłożeniu majątków¹⁴. W związku z tym w literaturze przedmiotu podatkom od spadków zaczęto przypisywać różne funkcje społeczne, co zresztą nie było zgodne z opiniami wielu dawniejszych autorów¹⁵. Chociaż trzeba przyznać, że wspomniany już J. S. Mill, jakkolwiek należy go zaliczyć do przeciwników stosowania progresji podatkowej, uważał, iż w podatku od spadków i darowizn zastosowanie jej jest uzasadnione, z uwagi na pozafiskalne funkcje, jakie podatek spadkowy ma do spełnienia¹⁶. Na społeczne względy związane z opodatkowaniem spadków i darowizn powoływano się często w nowszej literaturze przedmiotu, przy czym podatkowi spadkowemu przypisywano niekiedy funkcje dokonywania zmian i reform tak daleko sięgających, że faktycznie mogłyby być one tylko rezultatem rewolucji społecznej, a nie polityki podatkowej.

Warto się zatrzymać nad jeszcze jednym uzasadnieniem opodatkowania spadków i darowizn, uzasadnieniem opierającym się na zasadzie zdolności płatniczej. Zwiększona zdolność płatnicza uzasadniająca za-

dawców, którzy skrupulatnie regulowali nałożone na nich obowiązki podatkowe. Zdaniem zaś S. Głębińskiego (op. cit., s. 315) stosowanie podatku spadkowego nie może być uzasadnione uzupełnianiem podatków, których spadkodawca nie zapłacił za swego życia, ponieważ w zasadzie każdy system podatkowy powinien być tak zbudowany, aby nie było potrzeby stosowania uzupełniających obciążeń w stosunku do spadków i darowizn. Podobne uzasadnienia stosowania podatku od spadków i darowizn podają również F. Flora, *Manuale delie Scienza delie Finanze*, Livorno 1917, s. 630, a także B. Foeldes, *Finanzwissenschaft*, Jena 1927, s. 469.

¹⁴ Por. np. E. Cannan, *Minutes of Royal Commission on Local Taxation 1899*, w: *Readings in the economics of taxation*. Homewood, Illinois 1959, s. 193, a także O. H. Brownlee i O. E. Allen, *Economics of Public Finance*, Englewood Cliffs 1956, s. 296.

¹⁵ R. Stourm (*Systèmes généraux d'impôts*, Paryż 1893, s. 240) pisał, że nauka skarbowości nie może zgodzić się na takie opodatkowanie, które w rezultacie mogłoby doprowadzić do skasowania spadków i zrównania majątków. Zresztą także i współczesny przeciwnik progresji podatkowej pisał, że tylko komuniści i socjaliści domagają się „radykałnych zmian w naszych fundamentalnych instytucjach” poprzez progresywne opodatkowanie dochodów i majątków (H. L. Lutz, *A Comment on R. S. Holmes' Article „Our Income Tax System where do we go from here”*, „National Tax Journal” 1958, nr 2, s. 188).

¹⁶ J. S. Mill pisał o potrzebie ograniczenia wielkości fortuny, jaką każdy może nabyć w drodze spadku lub darowizny, a to w celu zapobiegania skupieniu się wielkich fortun w rękę osób, które na nie nie zapracowały (J. S. Mill, *Zasady ekonomii politycznej*, t. II, Petersburg 1860, s. 372).

stosowanie nadzwyczajnego podatku cechuje zarówno spadkodawcę, jak i spadkobiercę. Jeżeli podatek ten obciąża spadkodawcę, to spada na niego w momencie jego najwyższej zdolności płatniczej, tzn. w momencie jego śmierci, gdyż później nie będzie on już nigdy użytkował swojej własności. Jeżeli zaś podatek ten obciąża spadkobierców, to również pobierany jest w okresie, w którym ich zdolność płatnicza jest stosunkowo wysoka, ze względu na niespodziewany, a w każdym razie nadzwyczajny przyrost majątku¹⁷.

Bez względu na trafność przytoczonych uzasadnień podatku spadkowego, podatek ten — co trzeba podkreślić — jest powszechnie stosowany i to w państwach o różnych ustrojach społeczno-gospodarczych¹⁸.

W celu uzasadnienia celowości stosowania w państwie socjalistycznym podatku od spadków i darowizn przytoczone wyżej argumenty nie są jednak z pewnością wystarczające. Nie można ich jednak całkowicie pomijać, zwłaszcza gdy opierają się na fiskalnym znaczeniu podatku spadkowego. Przy omawianiu podatków od ludności, które obowiązują w państwie socjalistycznym, nie można bowiem pomijać ich znaczenia fiskalnego. Pomimo zmian zachodzących w strukturze dochodów budżetowych w miarę przebudowy społecznej i gospodarczej, znaczenie to jest jeszcze niemałe¹⁹. Jednocześnie jednak, tak w stosunku do wszystkich podatków od ludności, jak i przy omawianym podatku obciążającym spadki i darowizny, ograniczenie uzasadnienia celowości ich stosowania jedynie do motywów fiskalnych byłoby z pewnością nietrafnym uproszczeniem zagadnienia. Aby jednak omówić celowość zastosowania podatku spadkowego z uwzględnieniem funkcji pozafiskalnych, trzeba uprzednio przedstawić jego oddziaływanie. W związku z tym należy się zatrzymać również nad niektórymi rozwiązaniami konstrukcyjnymi w jego budowie.

¹⁷ W. Shultz, L. Harris, op. cit., s. 422 i n.

¹⁸ Por. R. Rybarski, op. dit., s. 302. Trzeba jednak zaznaczyć, że w Związku Radzieckim podatek od spadków i darowizn został zniesiony (M. Weralski, *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Warszawa 1960, s. 264). Zdaniem J. Lu-owickiego, w gospodarce socjalistycznej wygasa potrzeba podatku obciążającego spadki (Wg L. W., *Kongres Międzynarodowego Instytutu Finansów Publicznych w Zurychu*, „Finanse” 1960, nr 12, s. 77).

¹⁹ Mowa tu o fiskalnym znaczeniu wszystkich podatków od ludności, a nie wyłącznie podatku od nabycia praw majątkowych. I tak w budżecie PRL w 1961 r. wpływy z tytułu podatków od ludności stanowiły 6,6% wszystkich dochodów budżetowych, natomiast w tymże roku podatek od nabycia praw majątkowych (a więc także i od nabycia odpłatnego) stanowił zaledwie 2,3% wspomnianych wpływów z tytułu podatków od ludności (por. Rocznik Statystyczny 1962, Warszawa 1962, s. 416, 417 i 418).

3. W ciągu długiego okresu czasu, w którym stosowany był podatek spadkowy, wykształciło się wiele postaci jego poboru, w zależności od panujących w różnych okresach stosunków społeczno-gospodarczych i od funkcji, jakie w związku z tym były przed nim stawiane. Przy omawianiu tego podatku trzeba szczególnie zwrócić uwagę na kryteria, które przyjmowano przy różnicowaniu wielkości ciężaru podatkowego nakładanego z tytułu nieodpłatnego nabycia praw majątkowych.

W związku z rozległymi a zarazem różnorodnymi zadaniami, jakie bywały przypisywane podatkowi spadkowemu, przy różnicowaniu wysokości jego wymiaru uwzględniano wiele kryteriów. Jak pisał jeden z autorów²⁰, wysokość podatku spadkowego może być oraz w praktyce bywała różnicowana w zależności:

- od ogólnej wartości przekazywanej masy spadkowej,
- od wartości tej części spadku, która zostaje przekazana każdemu ze spadkobierców,
- od ogólnego stanu majątkowego poszczególnych spadkobierców,
- od stopnia pokrewieństwa łączącego spadkodawcę ze spadkobiercą, tzn. od tego, czy stopień ten jest dalszy czy też bliższy.

Zasadnicze zagadnienie wymagające rozstrzygnięcia dotyczy tego, czy podatek spadkowy ma obciążyć całą masę spadkową, czy tylko jej części, które przypadają poszczególnym spadkobiercom, czy też wreszcie obie te wielkości jednocześnie. Rozstrzygnięcie tego zagadnienia pociąga za sobą następstwa związane nie tylko z teoretyczną charakterystyką podatku spadkowego, ale przede wszystkim z zakresem jego oddziaływania. Wprawdzie opodatkowanie całej masy spadkowej byłoby z pewnością technicznie łatwiejsze, a przy tym korzystniejsze z punktu widzenia fiskalnego, jednak przy opodatkowaniu udziałów, które z tytułu spadku otrzymują poszczególni spadkobiercy, łatwiej jest różnicować wysokość podatku według innych, bardziej osobowych kryteriów. Z tego też właśnie względu opodatkowanie spadków na ogół bywa realizowane w ten właśnie sposób. Podobnie i w Polsce spadki obciążane są w zależności od wielkości udziałów spadkobierców. Trzeba przy tym dodać, że nie zawsze prowadzi to do zadowalających rezultatów, o czym zresztą będzie jeszcze mowa.

Różnicowanie wysokości podatku spadkowego w zależności od stanu majątkowego spadkobierców jest również rzadko stosowane. Zwraca się zwykle uwagę na to, że zróżnicowanie takie prowadziłoby do nadmiernego skomplikowania wymiaru podatku spadkowego²¹. Nie jest to

²⁰ Por. J. Stamp, *Introduction*, w: E. Rignano, *The Social Significance of Death Duties*, Adopted by sir Josiah Stamp, Londyn (b. d.), s. 20.

²¹ Por. np. S. Głąbiński, op. cit., s. 303.

jednak jedyny powód, który można by przytoczyć przeciwko takiemu różnicowaniu. Nawiązywanie w trakcie wymiaru podatku spadkowego do majątkowej sytuacji spadkobiercy ma na celu uwzględnienie przy tej okazji zdolności płatniczej podatnika. Tymczasem nieodpłatne nabycie prawa majątkowego w drodze spadku lub darowizny stanowiące przyrost majątku podatnika jest zupełnie nie związane z jego osobistą pracą czy też inną działalnością gospodarczą. Wartość zaś nabytego nieodpłatnie prawa majątkowego określa nadzwyczajną zdolność płatniczą spadkobiercy nie pozostającą w żadnym bodaj związku z tą jego zdolnością, która jest określana przez wielkość bieżącego dochodu, a raczej przez zamożność spadkobiercy²². Z teoretycznego punktu widzenia nie ma w zasadzie potrzeby nawiązywania przy wymiarze podatku spadkowego do tej „zwyczajnej” zdolności płatniczej spadkobiercy. Uzasadnienia takiego można się natomiast doszukiwać w motywach socjalnych, ponieważ podatek od spadków wymierzany w nawiązaniu do wartości majątku, jakim dysponował spadkobierca przed otrzymaniem spadku, może mieć większe znaczenie przy „wyrównywaniu nierówności gospodarczych i powstrzymywaniu koncentracji własności”²³.

Trzeba jeszcze zwrócić uwagę na ważną cechę podatku spadkowego, której z pewnością nie można pominąć przy omawianiu oddziaływania tego podatku. Mianowicie, jako nadzwyczajna danina jednorazowa, podatek spadkowy jest z reguły podatkiem nie nominalnym, lecz realnym²⁴. Tak więc źródłem, z którego jest on pokrywany, nie są bieżące dochody spadkobiercy, lecz wartości przekazywane w drodze spadku.

Przedstawione okoliczności, które mogą mieć wpływ na różnicowanie wysokości wymiaru podatku spadkowego nie wyczerpują wszystkich kryteriów stosowanych w praktyce bądź też wysuwanych w literaturze przedmiotu jako ważne z tego właśnie punktu widzenia. Trzeba bowiem wspomnieć jeszcze chociażby o głośnej koncepcji włoskiego ekonomisty

²² O określeniu zamożności jako mierniku zdolności płatniczej pisał J. Szpunar, *Zdolność płatnicza ludności a podstawa opodatkowania*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1963, z. 1, s. 150.

²³ Wartość majątku spadkobiercy była brana pod uwagę we włoskim podatku spadkowym z 1920 r. Podatek ten wymierzano według skali progresywnej o stawkach dochodzących do 75%. Do podatku wymierzonego według tych stawek doliczano jeszcze dodatki, przy czym wymiar ostateczny mógł dojść do 102,75% podstawy opodatkowania, a więc sumy spadku (por. J. Zdzitowiecki, op. cit., s. 83 i 84, przypis 18).

²⁴ Realne podatki majątkowe są z reguły podatkami jednorazowymi, natomiast podatki okresowe pobierane w nawiązaniu do wielkości majątku mają zwykle charakter podatków majątkowych nominalnych. Zwraca na to uwagę m. in. L. Unčowski, *Uvod do penazneho obehu, uveru a finacii v kapitalistic-kých statach*. Bratysława 1957, s. 80.

E. Rignano. Biorąc pod uwagę wpływ, jaki podatek spadkowy może wywierać na kapitalizację, autor ten proponował, aby za jedno z kryteriów różnicujących wysokość wymiaru podatku uznać to, czy przekazywany w drodze spadku majątek został wygospodarowany przez spadkodawcę, czy też również przez niego był w swoim czasie odziedziczony²⁵. Przy tym, im większa ilość pokoleń dzieli spadkobiercę od osoby, która wygospodarowała przekazywany majątek, tym większy powinien być — zdaniem E. Rignano — wymiar podatku spadkowego²⁶.

Niekiedy wysokość podatku od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych bywa różnicowana w zależności od tego, czy nabycie to zostało dokonane w drodze spadku, czy też darowizny. Trzeba tu bowiem podkreślić, że darowizny są z reguły obciążone tym samym podatkiem, który obejmuje spadki. Jest to zwykle uzasadniane tym, że zarówno darowizna, jak i spadek mają podobny charakter — jako przyrost majątku nabyty bez pracy ze strony spadkobiercy czy też obdarowanego²⁷. Dodaje się też przy tym, że podatek od darowizn stanowi konieczne (ze względów skarbowych) uzupełnienie podatku spadkowego. W przypadku bowiem zwolnienia darowizn od podatku, potencjonalni podatnicy mogliby zupełnie legalnie uchylać się od podatku spadkowego poprzez dokonywanie aktu darowizny *inter vivos*²⁸. Zresztą z tego samego względu opodatkowanie darowizn według niższych stawek — w porównaniu z podatkiem od spadków — jest ze względów praktycznych nieuzasadnione i bywa nader rzadko spotykane²⁹.

W praktyce wysokość wymiaru podatku obciążającego spadki i darowizny jest najczęściej różnicowana w zależności od wartości udziału, który przypada każdemu ze spadkobierców (lub obdarowanych), oraz w zależności od stopnia pokrewieństwa łączącego obie strony biorące udział w akcie przeniesienia prawa majątkowego³⁰.

Oba wymienione wyżej kryteria zostały uwzględnione w budowie podatku od nabycia praw majątkowych, który obecnie obowiązuje w Polsce. Oba też mają decydujący wpływ na ostateczną wysokość

²⁵ E. Rignano, op. cit., s. 51 i n.

²⁶ Ibidem, s. 52. Na temat koncepcji E. Rignano pisało wielu autorów. Por. np. H. Somers, *Public Finance and National Income*, Filadelfia—Toronto 1949, s. 293, oraz H. Dalton, *Zasady skarbowości*, Warszawa—Łódź 1948, s. 103.

²⁷ Por. R. Rybarski, op. cit., s. 302.

²⁸ S. Głąbiński, op. cit., s. 319.

²⁹ H. Paul (*Taxation for Prosperity*, Nowy Jork 1947, s. 309 i n.) za wadę podatku od spadków i darowizn obowiązującego w Stanach Zjednoczonych uważał zróżnicowanie jego wysokości na korzyść darowizn obciążonych niższymi stawkami. Zdaniem tegoż autora taki stan rzeczy stanowi niczym nie uzasadnioną zachętę do uchylania się od podatku spadkowego.

³⁰ H. L. Lutz, *Public Finance*, Nowy Jork—Londyn 1947, s. 486.

wymiaru tego podatku. Podatników obciążonych tym podatkiem podzielono na cztery grupy, przy czym do pierwszej z nich zaliczono osoby najbliższej spokrewnione ze spadkodawcą, czy też darczyńcą. W skład dalszych grup wchodzi osoby, których stopień pokrewieństwa ze spadkodawcą nie jest już tak bliski. I do czwartej grupy zaliczono tych podatników, którzy w ogóle nie są spokrewnieni z osobą nieodpłatnie przekazującą im prawo majątkowe³¹. Wielkość podatku zwiększa się oczywiście w stosunku do podatników zaliczonych do dalszych grup, natomiast najniższy podatek wymierza się osobom zaliczanym do grupy pierwszej.

Zróżnicowanie podatku spadkowego w zależności od stopnia pokrewieństwa łączącego spadkodawcę ze spadkobiercą, bądź darczyńcę z obdarowanym, stosowane jest nie tylko w polskim podatku od nabycia praw majątkowych lecz w większości tego rodzaju podatków, jakie obowiązują w różnych państwach. W literaturze przedmiotu zaś spotyka się poglądy, według których taki stan rzeczy jest w pełni uzasadniony, a niższe obciążenie spadku lub darowizny otrzymanej od ojca, w porównaniu ze spadkiem przekazywanym przez dalekiego krewnego lub tym bardziej przez osobę zupełnie obcą — zupełnie naturalne³².

W pełni uzasadnione wydaje się również uzależnienie wysokości wymiaru podatku spadkowego od wartości udziału, jaki przypada poszczególnym spadkobiercom lub osobom obdarowanym. Wspomniano już wprawdzie o tym, że nieodpłatne nabycie prawa majątkowego stanowi podstawę „nadmierzalnej” zdolności płatniczej nabywcy tego prawa, przy czym łączenie tej zdolności z zamożnością podatnika, określaną przez jego bieżące dochody, prowadziłoby do nadmiernego komplikowania wymiaru podatku spadkowego. Nie oznacza to jednak, że przy wymiarze należy pomijać wartość nabytego prawa majątkowego i nie różnicować wysokości podatku w nawiązaniu do tej „nadmierzalnej” zdolności płatniczej podatnika, której poziom określany jest przez wartość nabywanego majątku.

Różnicowanie takie jest możliwe tylko wówczas, gdy w podatku zostaną zastosowane odpowiednie skale progresywne. Warto jednak podkreślić, że progresywne opodatkowanie spadków i darowizn było aprobowane przez większość autorów zajmujących się tym przedmiotem³³, a w systemach podatkowych różnych państw jest stosowane³⁴.

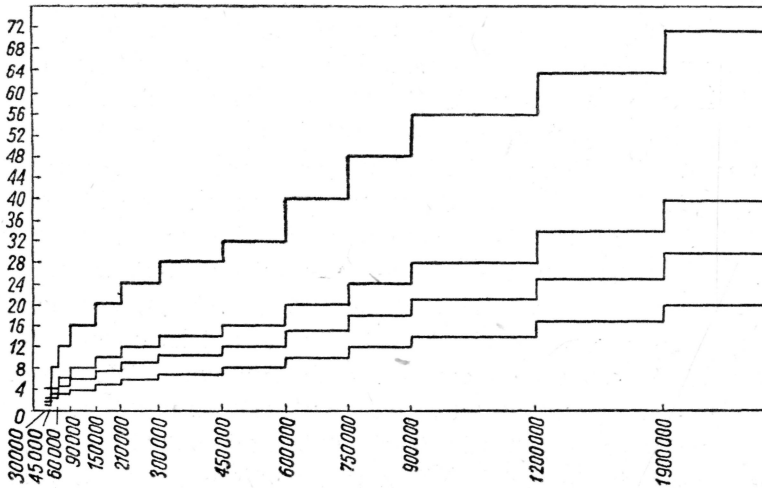
³¹ Por. art. 16 ust. 2 dekretu z dnia 3 II 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych (Dz. U. 1951, nr 9, poz. 74).

³² Np. H. L. Lutz, op. cit., s. 486, por. także R. Rybarski, op. cit., s. 302.

³³ Pisze na ten temat C. F. Bastable, *Public Finance*, Londyn 1922, s. 308.

³⁴ Ibidem, Por. także J. Zdzitowiecki, op. cit., s. 83, 84 i 85, oraz W. Brudno. P. Bower, *Taxation in the United Kingdom*, Boston—Toronto 1957, s. 81.

Podatek, który obciąża nieodpłatne nabycie praw majątkowych, obowiązujący w Polsce, wymierzany jest również według stawek postępowych. W związku z podziałem podatników na wspomniane wyżej cztery grupy — w celu zróżnicowania wysokości podatku zależnie od stopnia pokrewieństwa łączącego obie strony, których dotyczy opodatkowane przeniesienie praw majątkowych — ustalono również cztery progresywne skale podatkowe. Każda ze skal stosowana jest przy obciążeniu podatników zaliczanych do jednej z czterech grup. Zróżnicowanie wysokości stawek w tych skalach przedstawia wykres.



Skale³⁵ stosowane przy obciążeniu nieodpłatnego nabycia praw majątkowych, w drodze spadku lub darowizny

Trzeba zwrócić uwagę na dużą rozpiętość stawek w poszczególnych skalach oraz na stosunkowo wysoki pułap progresji, szczególnie w skali czwartej. W pierwszej skali stawki wahają się od 1 do 20%, natomiast w czwartej, która jak wiadomo, obowiązuje przy obciążeniu osób nie

³⁵ Zgodnie z art. 16 ust. 1 dekretu z dnia 3 II 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych (tekst jednolity dekretu opublikowano w Dz. U. z 1951 r., nr 9, poz. 74). Zarządzeniem ministra finansów z dnia 17 III 1957 r., w sprawie zwolnienia nabycia niektórych praw majątkowych od podatku od nabycia praw majątkowych (M. P. nr 22, poz. 159), zwolniono od podatku nabycie praw majątkowych, których czysta wartość nie przekracza 30 000 zł. Ponieważ według dekretu maksimum wolne od opodatkowania wynosiło 15 000 zł więc wskutek wprowadzonej zmiany skale podatku zostały zmniejszone o jeden stopień. Poprzednio stosowane najniższe stawki wynosiły dla poszczególnych skal: 0,5%, 1%, 1,5%, 2%. Obecnie zaś odpowiednio: 1%, 1,5%, 2%, 4%.

spokrewnionych ze spadkodawcą lub z darczyńcą, stawki wahają się odpowiednio od 4 do 72%. Zwłaszcza ta ostatnia, maksymalna stawka nasuwa wniosek, że omawiany podatek może istotnie stanowić poważne ograniczenie prawa do dziedziczenia. Trzeba tu zresztą dodać, że stosunkowo wysokie stawki w podatku obciążającym spadki i darowizny nie są z pewnością szczególną cechą podatku, który obowiązuje w Polsce.

Podatek spadkowy stosowany w Anglii jeden z autorów nazwał — ze względu na wysokość jego stawek — podatkiem konfiskacyjnym w stosunku do dużych majątków³⁶. Twierdzeniu temu nie można odmówić słuszności, skoro weźmie się pod uwagę to, że wymiar podatku może dochodzić do 80% wartości opodatkowanej masy spadkowej³⁷. Jak zaś wiadomo, angielski podatek od spadków nie stanowi również wyjątku pod względem wysokości obciążenia³⁸.

Wracając jednak do zagadnienia wysokości polskiego podatku obciążającego spadki i darowizny, trzeba jeszcze zatrzymać się nad wielkością stawek w każdej z czterech obowiązujących skal. Porównanie stawek odnoszących się do jednakowej (pod względem wielkości) podstawy opodatkowania wskazuje na poważne zróżnicowanie obciążenia w zależności od tego, do której grupy zaliczono podatnika. Różnice w wysokości stawek skali pierwszej, drugiej i trzeciej wynoszą przeciętnie 50% wielkości stawki, natomiast pomiędzy skalą trzecią a czwartą różnica ta sięga już 100%. Stawki zastosowane w skali czwartej są więc około czterokrotnie wyższe aniżeli odpowiednie stawki skali pierwszej. Czynniki pokrewieństwa ustępuje więc wprawdzie przy różnicowaniu wysokości wymiaru innemu kryterium różnicowania, jakim jest wysokość podstawy opodatkowania, jednocześnie jednak ma stosunkowo duży wpływ na wysokość obciążenia. Można na tej podstawie przypuszczać, że prawodawca uznaje za naturalną intencję spadkodawcy do przekazywania spadku osobom blisko z nim spokrewnionym, ponieważ przyznaje im niejako większe prawo do dziedziczenia. Spadkodawcy lub darczyńcy pozostawiono więc tym samym stosunkowo największą swobodę przy dysponowaniu swoją własnością wówczas, gdy może on ją przekazać bliskim krewnym³⁹.

³⁶ J. R. Hicks, op. cit., s. 210.

³⁷ W. Brudno, F. Bower, op. cit., s. 81.

³⁸ O paradoksalnie wysokim podatku spadkowym, który przez pewien czas obowiązywał we Włoszech, pisał J. Zdzitowiecki (op. cit., s. 81). Wspomina o tym również, powołując się na L. Einaudiego, R. Rybarski, op. cit., s. 305).

³⁹ Przy przekazywaniu w drodze spadku własności osobistej jest to, pomijając inne względy, dlatego uzasadnione, że z reguły najbliższa rodzina spadkodawcy korzystała z tej własności już za jego życia. Zwracają uwagę na to zagadnienie S. M. Grzybowski, W. Czachórski, Z. K. Nowakowski, Z. Radwański, A. Szpunar,

Różnicowanie wysokości podatku od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych w zależności od wielkości podstawy opodatkowania mogłoby wskazywać na dostosowywanie wielkości wymiaru do zdolności płatniczej podatników, tzn. do zdolności określanej przez wartość przekazywanego im prawa majątkowego. Stosunkowo zaś wysokie stawki, zwłaszcza obowiązujące w czwartej skali, można by uzasadniać przekonaniem, że zdolność ta w przypadku otrzymania spadku bądź darowizny jest szczególnie wysoka. Cokolwiek bowiem zostanie przekazane podatnikowi po opłaceniu podatku, stanowić będzie nadzwyczajny przyrost jego majątku i tym samym może zwiększyć jego zdolność konsumpcji. Stanowisko takie jest jednak z kilku względów nieściśle. Przy ustalaniu wysokości podatku spadkowego nie można brać pod uwagę jedynie zdolności płatniczej spadkobierców oraz spadkodawcy w chwili jego śmierci. Trzeba tu bowiem uwzględnić również bardziej ogólne oddziaływanie tego podatku.

Zwracano wprawdzie w literaturze przedmiotu uwagę na to, że podatek spadkowy pociąga za sobą podobne następstwa jak okresowe obciążanie majątków⁴⁰. Znany też jest nawet i taki pogląd, według którego podatek ten wywiera nawet mniej niekorzystny wpływ na akumulację w porównaniu z corocznie wymierzonym podatkiem majątkowym⁴¹. Jednak ze zrozumiałych względów w zachodniej literaturze przedmiotu podnoszono niejednokrotnie ujemne skutki, jakie pociąga za sobą obciążenie spadków i darowizn. Według tych poglądów, wysoki podatek spadkowy, który stanowi poważne ograniczenie swobody dysponowania własnością przy jej nieodpłatnym przekazywaniu, może osłabiać skłonność potencjalnych spadkodawców do oszczędzania. Temu też właśnie wpływowi podatku spadkowego miała przeciwdziałać realizacja koncepcji E. Rignano.

Można powiedzieć, że państwo socjalistyczne nie ma potrzeby przywiązywania do tej cechy podatku spadkowego tak dużej wagi, jak państwo kapitalistyczne. Jednak nie można jej całkowicie pomijać i to nie tylko przy ustalaniu wysokości podatku spadkowego, lecz nawet przy roztrząsaniu tak zasadniczego zagadnienia, jak celowość jego stosowania w socjalizmie. Ograniczanie wielkości dziedzicznych majątków, a także i hamowanie skłonności do akumulowania stanowi tę cechę podatku od spadków i darowizn, która nadaje mu określoną rolę narzędzia interwencji społeczno-gospodarczej w okresie przejściowym od kapitalizmu do

Własność osobista w Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, w: *Zagadnienia prawne Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Warszawa 1954, s. 31.

⁴⁰ L. Einaudi, *Principi di scienza della finanza*, Torino 1932, s. 190, por. także U. K. Hicks, *Public Finance*, Londyn—Cambridge 1948, s. 233.

⁴¹ E. Cannan, op. cit., s. 193.

socjalizmu⁴². Wysoki, progresywny podatek od spadków służy w tym okresie do ograniczania wielkości tej własności prywatnej, która nie została uspołeczniona w wyniku zastosowania bardziej bezpośrednich metod. W miarę zachodzenia różnorodnych przemian charakterystycznych dla postępującej budowy ustroju socjalistycznego traci znaczenie opodatkowanie „nadzwyczajnego wzbogacenia”⁴³, a więc także podatek od spadków i darowizn. Składają się na to dwie zasadnicze przyczyny.

a) Na skutek zmian wielkości prywatnych majątków, które mogą być przedmiotem nieodpłatnego nabycia i w warunkach, gdy przekształcanie się małych majątków w większe jest prawie niemożliwe⁴⁴, zmniejsza się zakres podatku od spadków i darowizn.

b) Wraz ze zwiększaniem się ilości osób, które utrzymują się z wynagrodzenia za pracę, w coraz większym zakresie źródłem przekazywanych praw majątkowych staje się wynagrodzenie za pracę, a konkretnie ta jego część, która nie została bieżąco skonsumowana. Jak wiadomo, państwo socjalistyczne z wielu względów propaguje oszczędzanie przez ludność pracującą, a nawet popiera oszczędzanie w celu przekazywania zgromadzonych środków zstępnym⁴⁵. W takich okolicznościach trudno jest znaleźć uzasadnienie dla wysokiego i progresywnego podatku, który ogranicza swobodę dysponowania oszczędnościami i tym samym może nawet wpływać hamująco na ich rozwój. Przedmiotem omawianego podatku staje się w coraz większym stopniu przeniesienie w drodze spadku bądź darowizny własności osobistej ludności. W państwie socjalistycznym nie tylko nie ma potrzeby pomniejszania dotychczasowego zakresu własności osobistej, lecz przeciwnie, powinien on być nawet powiększany⁴⁶. Jak pisał jeden z autorów⁴⁷, w państwie socjalistycznym własność osobista może być przedmiotem własności tych osób, które: 1. czerpią przychody z pracy w gospodarce uspołecznionej; 2. czerpią przychody z pracy w gospodarce nie uspołecznionej; 3. czerpią przychody nie z pracy własnej.

Konstytucja PRL w art. 13 gwarantuje prawo dziedziczenia własności

⁴² M. Weralski, op. cit., s. 263.

⁴³ Por. L. Kurowski, *O potrzebie reform w prawie podatkowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1956, nr 10, s. 388.

⁴⁴ Por. sprawozdanie z referatu J. Lubowickiego na Kongresie Międzynarodowego Instytutu Finansów Publicznych w Zurychu (L. W., op. cit., s. 77).

⁴⁵ Może o tym świadczyć m. in. to, że Państwowy Zakład Ubezpieczeń prowadzi ubezpieczenia związane z zaopatrzeniem dzieci, czyli tak zwane „ubezpieczenia posagowe”.

⁴⁶ S. M. Grzybowski i inni, op. cit., s. 31.

⁴⁷ Por. J. Górski, *Kilka uwag w sprawie własności w projekcie Konstytucji*, „Nowe Drogi” 1951, nr 6, s. 90 i n.

osobistej i to bez względu na źródło, z którego ona pochodzi⁴⁸. Jak wiadomo, przy obciążaniu podatkowym nieodpłatnego nabycia praw majątkowych również nie bierze się pod uwagę tego, z jakiego źródła pochodzi przekazywane prawo. Zresztą w omawianym podatku brak również zróżnicowania w zależności od tego, czy obciążana jest własność osobista, czy też własność indywidualna⁴⁹. W Konstytucji poręczono zresztą również prawo dziedziczenia tej własności, chociaż gwarancja ta nie jest tak szeroka, jak w przypadku własności osobistej⁵⁰. Trzeba tu jednak zwrócić uwagę na to, że przy obciążeniu omawianym podatkiem nieodpłatnego nabycia praw majątkowych odnoszących się do własności indywidualnej, charakter tego podatku może być nieco inny niż w okolicznościach, o których dotychczas była mowa.

Jeżeli uzna się nawet, że podatek od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych jest realnym podatkiem przyrostu majątku, to trzeba też jednocześnie przyznać, że jest to reguła, od której zdarzają się wyjątki i to bodaj najczęściej przy obciążaniu nabycia praw majątkowych odnoszących się do własności indywidualnej, a szczególnie do gospodarstw rolnych. Przy przekazywaniu ich bowiem w drodze spadku lub darowizny spadkobiercy bądź obdarowani usiłują pokryć należny podatek z bieżących przychodów osiągniętych z nabytych gospodarstw. Można powiedzieć, że jest to zjawisko korzystne, skoro nie dochodzi do sprzedaży ziemi i nie powoduje dalszego rozdrobnienia gospodarstw chłopskich⁵¹. Jednocześnie jednak spłata podatku spadkowego może, podobnie jak spłaty rodzinne, prowadzić do zmniejszenia zdolności produkcyjnej gospodarstw chłopskich lub warsztatów rzemieślniczych⁵².

⁴⁸ Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, Dz. U. 1952, nr 33, poz. 232.

⁴⁹ Przedmiotem własności osobistej mogą być tylko te dobra, które mają taką formę, w jakiej mogą wejść do indywidualnego spożycia. Nie są przedmiotem własności osobistej dobra posiadające formę, w jakiej mają one wejść, lub co najmniej mogą wejść do spożycia produkcyjnego. Te ostatnie bowiem mogą stanowić własność indywidualną (por. S. M. Grzybowski i inni, op. cit., s. 5 i 6).

⁵⁰ Według art. 12 Konstytucji, Polska Rzeczpospolita Ludowa uznaje i ochrania na podstawie obowiązujących ustaw indywidualną własność i prawo dziedziczenia ziemi, budynków i innych środków produkcji należących do chłopów, rzemieślników i chałupników.

⁵¹ W referacie Biura Politycznego KC na XII Plenum KC PZPR w sprawie zwiększenia inwestycji w rolnictwie i zapewnienia dalszego wzrostu produkcji rolnej, przytoczono liczby wskazujące na postępujący proces rozdrabniania gospodarstw chłopskich w Polsce („Nowe Drogi” 1963, nr 4, s. 35). W. Gomułka w swym przemówieniu końcowym na XII Plenum KC PZPR zauważył, że proces tak szybkiego jak u nas rozdrobnienia gospodarstw nie zachodzi prawie w żadnym innym kraju. Proces ten — powiedział W. Gomułka — musi ulec zahamowaniu (tamże, s. 60).

⁵² Jak podkreślono w przytoczonym wyżej referacie, obciążenia z tytułu

To, że omawiany podatek nie zawsze jest podatkiem realnym i że zawsze nawet powinien nim być, stanowi przesłankę, której nie można pomijać przy analizie wysokości stawek podatku. Jeżeli bowiem uzna się nawet, że wysokość podatku od nieodpłatności nabycia praw majątkowych jako realnego podatku majątkowego została ustalona na właściwym poziomie, to jednocześnie trzeba przyznać, że jako obciążenie nominalne jest on zbyt wysoki⁵³. Jako potwierdzenie tego, co wyżej powiedziano, mogą służyć znane fakty, że niejednokrotnie spadkobiercy i obdarowani nie legalizują formalnie przejścia własności gospodarstw rolnych w drodze spadku czy darowizny. Nie można tego oczywiście uznać za objaw pozytywny, a wynikający z tego stan za racjonalny.

Przedstawioną wyżej właściwość obowiązującego obecnie podatku od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych nie wyczerpuje jeszcze wszystkich kierunków jego oddziaływania, na które należałoby tu zwrócić uwagę. Przy omawianiu tego oddziaływania nie można bowiem pomijać różnych konsekwencji, które pociąga za sobą zastosowanie w omawianym podatku progresji podatkowej.

Jak już poprzednio wspomniano, zastosowanie progresji przy opodatkowaniu spadków i darowizn było w literaturze przedmiotu aprobowane i to nawet przez tych autorów, którzy sprzeciwiali się stosowaniu jej w innych podatkach. Trzeba jednak przyznać, że oddziaływanie progresji w tym podatku, wynikające ze specyficznego jej charakteru, nie w każdej okoliczności może być uznane za korzystne. Naturalną konsekwencją wysokiego podatku postępowego, i to podatku wymierzanego od udziałów, jakie przypadają poszczególnym spadkobiercom lub obdarowanym, jest skłanianie do podziału masy spadkowej bądź majątku będącego przedmiotem darowizny pomiędzy możliwie największą ilość osób. Wówczas bowiem wymiar podatku w stosunku do wartości całego przekazywanego majątku będzie najmniejszy. Podział taki może być fikcyjny, co — pomijając już względy fiskalne — nie może być uznane za objaw pożyteczny, chociażby dlatego, że stoi w sprzeczności z moralnością podatkową. Podział rzeczywisty natomiast będzie z punktu widzenia gospodarki narodowej bodaj jeszcze mniej korzystny. Nad-

splaty działów rodzinnych utrudniają albo nawet wręcz uniemożliwiają tysiącom rolników należyte prowadzenie gospodarstwa oraz wykorzystanie pełnej jego mocy produkcyjnej, przekreślają bowiem możliwość czynienia potrzebnych nakładów (Referat Biura Politycznego KC na XII Plenum KC PZPR, jw., s. 35). Uwagi te w odpowiedniej proporcji można zastosować i do obciążeń z tytułu podatku od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych.

⁵³ O konieczności zmian w podatku od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych z tego właśnie punktu widzenia wspomniano w przytaczanym referacie Biura Politycznego KC (jw., s. 37).

mierne rozdrabnianie gospodarstw rolnych obniża bowiem produkcyjne możliwości rolnictwa⁵⁴. Z uwagi na to w wytycznych Sądu Najwyższego ustalono granicę, poniżej której nie można dokonywać podziału gospodarstw, oraz ograniczono możliwość tego podziału bez zgody odpowiednich władz⁵⁵.

Biorąc pod uwagę wszystkie te okoliczności trzeba stwierdzić, że oddziaływanie obowiązującego podatku, który obciąża nieodpłatne nabycie praw majątkowych, jest sprzeczne z tą polityką państwa⁵⁶. W świetle dotychczasowych uwag na temat tego podatku można też zauważyć, że jego pozafiskalne skutki nie są w obecnych warunkach pożądane. Prowadzi to do dalszego wniosku, który ostatnio coraz częściej spotyka się w polskiej literaturze przedmiotu, że podatek ten spełniwszy określoną rolę w okresie przejścia od kapitalizmu do socjalizmu, w obecnych warunkach traci już stopniowo rację bytu⁵⁷. Jednak postulat całkowitego zniesienia podatku od spadków i darowizn byłby bodaj jeszcze przedwczesny⁵⁸. Należy jednak oczekiwać jego rychłej, gruntownej reformy, dostosowującej go do zmieniających się stosunków społecznych i gospodarczych.

⁵⁴ W przytaczanym już wyżej referacie Biura Politycznego KC PZPR zwrócono uwagę na to, że rozdrabnianie gospodarstw wyłącza stosowanie mechanizacji robót oraz wprowadzenie racjonalnej agrotechniki, właściwej struktury zasiewów i prawidłowego zmianowania kultur. Dalej zaś podkreślano, że wskutek rozdrabniania, gospodarstwa tracą możliwość produkcji towarowej.

⁵⁵ Wytyczne co do wymiaru sprawiedliwości i praktyki sądowej w zakresie stosowania art. 60 prawa spadkowego, art. 95 prawa rzeczowego oraz art. 152 i 162 postępowania spadkowego w sprawach o dział spadku obejmującego nieruchomości rolną. Wytyczne te zawiera obwieszczenie ministra sprawiedliwości z dnia 5 III 1960 r. (M. P. nr 26, poz. 128).

⁵⁶ W referacie Biura Politycznego KC na XIII Plenum KC PZPR wspomniano o konieczności takiej zmiany przepisów o podatku od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych, aby zwolnić od wysokiego obecnie obciążenia w tych przypadkach, kiedy gospodarstwo przekazywane jest w całości.

⁵⁷ Por. sprawozdanie z referatu J. Lubowickiego na Kongresie Międzynarodowego Instytutu Finansów Publicznych w Zurychu (L. W., op. cit., s. 77, a także M. Weralski, op. cit., s. 264).

⁵⁸ Zdaniem M. Weralskiego (op. cit., s. 264) przedmiotowy zakres tego podatku należałoby ograniczyć do większych nieruchomości i przedsiębiorstw.