

ANDRZEJ KOMAR

ZAŁOŻENIA REFORMY PODATKOWEJ 1975 ROKU

W grudniu 1975 r. Sejm uchwalił cztery ustawy podatkowe, które łącznie mogą być określane jako reforma świadczeń pieniężnych ludności i gospodarki nieuspołecznionej na rzecz budżetu. Interesujące będzie ukazanie założeń dokonanej reformy podatkowej i wstępna ocena jej następstw.

Uchwalone przez Sejm ustawy podatkowe dotyczą opłaty skarbowej, podatku wyrównawczego, podatku od spadków i darowizn i niektórych podatków i opłat terenowych¹. U podstaw dokonanej reformy leży splot motywów o charakterze społeczno-gospodarczym i fiskalnym. Motywy odnoszą się w różnym stopniu do postanowień poszczególnych podatków i dlatego należy wskazać najpierw na ich ogólne znaczenie, a następnie na ich znaczenie w stosunku do poszczególnych podatków.

Podstawowe znaczenie dla kształtowania koncepcji dokonanej reformy miały motywy społeczno-gospodarcze. Chodziło szczególnie o uzyskanie zgodności obecnej sytuacji społeczno-gospodarczej ludności i gospodarki nieuspołecznionej z postanowieniami prawa podatkowego. Niektóre z zmienionych przepisów prawa podatkowego obowiązywały formalnie od 1947 roku, a inne od roku 1957. Przy zmieniającym się poziomie dochodów pieniężnych ludności i obrotów oraz dochodów gospodarki nieuspołecznionej, a także struktury ich konsumpcji i działalności wyłaniała się konieczność dokonywania częstych zmian prawa podatkowego. W rezultacie stało się ono nieprzejrzyste i przedstawiało mozaikę różnych rozwiązań konstrukcyjnych. Nie mogło zatem właściwie pełnić przypisywanych mu funkcji w stosunku do obu grup podatników. Odnosi się to szczególnie do właściwego z punktu widzenia społecznego rozkładu dochodów pieniężnych i udziału obu grup podatników w dochodzie narodowym. W ostatnim 5-leciu, w następstwie dokonanych regulacji płac i innych świadczeń pieniężnych na rzecz ludności, wzrosły jej dochody pieniężne i zmieniła się struktura jej konsumpcji. Podobne zjawisko miało miejsce w stosunku do gospodarki nieuspołecznionej. Polityka państwa

¹ Ustawa z 19 XII 1975 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. nr 45, poz. 226); ustawa z 19 XII 1975 r. o podatku wyrównawczym (Dz. U. nr 45, poz. 227); ustawa z 19 XII 1975 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. nr 45, poz. 228) i ustawa z 19 XII 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz. U. nr 45, poz. 229).

w stosunku do rzemiosła, rolnictwa indywidualnego innych rodzajów prywatnej działalności ożywiła zakres świadczonych usług i wielkość produkcji, co w konsekwencji przyniosło wzrost obrotów i dochodów.

W następstwie wzmożonego rozwoju gospodarczego kraju w minionym 5-leciu, zwłaszcza wzmożonego inwestowania, na system podatkowy zostały nałożone szczególne zadania w dziedzinie zabezpieczenia środków pieniężnych dla kontynuowania nakreślonych założeń tego rozwoju. Wymaga to m.in. zwiększonego udziału ludności i gospodarki nieuspołecznionej w świadczeniach pieniężnych na rzecz budżetu. Budżet bowiem stanowić będzie w obecnym 5-leciu ważne ogniwo koncentracji zasobów pieniężnych, umożliwiające centralne sterowanie gospodarką. Dlatego też założenie zapewnienia budżetowi niezbędnych środków pieniężnych stanowi jedną z przewodnich myśli omawianej reformy podatkowej. Jednak byłoby uproszczeniem, gdyby uznać to założenie za główne. W polityce podatkowej państwa splatają się założenia społeczno-gospodarcze i fiskalne. Stąd postanowienia nowych ustaw podatkowych uwzględniają w szerokim zakresie czynniki społeczno-gospodarcze, a nie tylko fiskalne.

Dokonane w ostatnim 5-leciu zmiany płac nie tylko spowodowały zwiększenie dochodów pieniężnych ludności, lecz zmieniły ich rozkład między poszczególne warstwy społeczne. Nie zawsze rozkład dochodów pieniężnych zyskiwał społeczną aprobatę, zwłaszcza gdy wzrost dochodów nie był uzasadniony nakładami pracy, kwalifikacjami itp. Społeczną zatem funkcją dokonanej reformy jest neutralizacja rażącej różnicy w rozkładzie dochodów pieniężnych między poszczególnymi warstwami ludności. Również rosnące obroty i dochody jednostek gospodarki nieuspołecznionej nie zawsze były uzasadnione jakością świadczonych usług i wytwarzanych produktów, rozwijaniem ich zakresu oraz wzbogacaniem ich asortymentu. Niekiedy dochody te rosły niezależnie od działania wspomnianych czynników i nakładu pracy, lecz na skutek korzystnych warunków (koniunktury), m.in. korzystnego układu relacji między popytem i podażą oraz wynikającym stąd poziomem cen świadczonych usług lub sprzedawanych towarów.

Zmienił się też zakres działalności obu grup podatników. Został on wzbogacony o nowe formy, które w konsekwencji wzbogaciły źródła dochodów pieniężnych. Dla przykładu można tu wymienić szeroki zakres darowizn z zagranicy lub specjalizację gospodarstw rolnych w określonych rodzajach upraw i hodowli. Te nowe źródła przychodów powinny być zarówno z punktu widzenia społeczno-gospodarczego, jak i fiskalnego poddane opodatkowaniu. W rezultacie wspomniane ustawy podatkowe rozszerzyły zarówno zakres podmiotowo-przedmiotowy, jak i zmieniły wysokość podatków.

Interesujące będzie prześledzenie głównych nurtów dokonanych zmian na przykładzie poszczególnych ustaw, które pozwoli na dokonanie ogólnej ich oceny.

Najistotniejsze znaczenie społeczno-gospodarcze i fiskalne ma ustawa o podatku wyrównawczym. Decyduje o tym przede wszystkim krąg opodatkowanych podmiotów i jego zakres przedmiotowy. Obowiązująca uprzednio ustawa o podatku wyrównawczym z 1957 r. była przedmiotem krytyki², gdyż na skutek przemian społeczno-gospodarczych jej założenia częściowo się zdezaktualizowały. Podnoszona była w ogóle celowość istnienia tego podatku i jego funkcje. W toku reformy przyjęto założenie dalszego utrzymania tego podatku ze względu na jego funkcję regulacyjną w rozkładzie dochodów między poszczególnymi warstwami społecznymi. Uznano bowiem, że wobec likwidacji podatku od wynagrodzeń i istniejących jeszcze nieprawidłowości w systemach wynagradzania (np. pracowników biur projektów) konieczne jest zachowanie podatkowej formy kształtowania dochodów pieniężnych.

W porównaniu z poprzednio obowiązującą ustawą o podatku wyrównawczym z 1957 roku dokonano kilku istotnych zmian. Należą doń podwyższenie poziomu dochodów wolnego od podatku, uwzględnienie sytuacji rodzinnej podatnika, zmiana skali podatkowej, rozszerzenie zakresu przedmiotowego podatku i uproszczenie techniki jego poboru i wymiaru. Przepisy ustawy z grudnia 1975 roku podwyższyły poziom dochodów wolnych od podatku. Przyjęto, że podstawę opodatkowania stanowi nadwyżka dochodów ponad 144 tys. zł rocznie. Podwyższenie poziomu dochodów wolnych od podatku wynika z dwóch głównych przyczyn: podwyższenia dochodów pieniężnych ludności i z dokonanych w ostatnich latach zmian cen. Wspomniano już, że w ostatnim 5-leciu dokonano zmiany wynagrodzeń i świadczeń pieniężnych na rzecz ludności. Zmiany podatku musiały uwzględnić te założenia polityki płac i polityki socjalnej i pozostawić poza obrębem opodatkowania część wzrostu dochodów, gdyż w przeciwnym przypadku zabrakłoby elementów stymulujących. Chodziło o to, by poziom wolnych od podatku dochodów został ustalony w takiej wysokości, aby zwolnieni zeń zostali w zasadzie wszyscy pracownicy fizyczni i to nawet najwyżej zarabiający (np. górnicy). Ponadto w ustawie przyjęto rozwiązanie, by w przyszłości Rada Ministrów mogła zwalniać spod opodatkowania wynagrodzenia otrzymywane przez określonych podatników. Będzie to mieć miejsce przede wszystkim w stosunku do tych grup pracowników, których systemy płac będą doskonałe, lub którzy otrzymują podwyżki wynagrodzeń. Dzięki temu stworzono formalno-prawne warunki dla zgodności polityki płac z polityką podatkową. Należy także dodać, że dokonywane w okresie obowiązywania ustawy o podatku wyrównawczym z 1957 r. zmiany cen wpłynęły na siłę nabywczą pieniądza i zdezaktualizowały określony na 96 lub 120 tys. zł poziom wolnego od podatku dochodu. Można zatem zauważyć, że byt podatku wyrównawczego wynika częściowo z nieprawidłowości w systemach wy-

nagradzania pracowników i w miarę ich doskonalenia zakres stosowania podatku wyrównawczego będzie stopniowo ograniczany.

Nowa ustawa o podatku wyrównawczym uwzględniła stan rodzinny podatnika. Przyjęto zróżnicowanie poziomu dochodów wolnych od podatku w zależności od sytuacji rodzinnej podatnika. I tak w przypadku gdy małżonek podatnika nie osiąga żadnych dochodów i pozostaje na jego utrzymaniu lub gdy osiąga dochody podlegające kumulacji — kwotę 144 tys. zł wolną od podatku podwyższa się o 24 tys. zł rocznie. Natomiast o 12 tys. zł podwyższa się tę kwotę dla każdego dziecka pozostającego na utrzymaniu podatnika. Przepisy podatkowe rozszerzyły ten przywilej na rodziców i rodzeństwo niezdolnych do pracy i pozostających na utrzymaniu podatnika. Dzięki uwzględnieniu stanu rodzinnego nie ma już tak rażących różnic w obciążeniu podatkowym między podatnikami samotnymi, a obciążonymi rodziną. Zostały w tym rozwiązaniu uwzględnione przesłanki społeczne. Chociaż ten wariant rozwiązania nie jest jedyny i najlepszy. W toku dyskusji nad koncepcją reformy podatku wyrównawczego formułowany był postulat uzależnienia opodatkowania od wysokości dochodu przypadającego na członka rodziny. Byłoby to z punktu widzenia rozkładu dochodów pieniężnych rozwiązanie właściwsze. Jednak ze względów praktycznych, tj. techniki wymiaru i poboru podatku trudne do urzeczywistnienia. Przede wszystkim wymagałoby to kumulacji dochodów wszystkich członków rodziny, pozostających we wspólnym gospodarstwie, a ponadto rozszerzyłoby znacznie zakres zwolnień podatkowych. Określona obecnie na 12 tys. zł miesięcznie kwota wolnego od podatku dochodu musiałaby być ewentualnie obniżona, co pogorszyłoby sytuację podatników bezdzietnych lub samotnych. Gdyby zaś przyjąć na członka rodziny kwotę 12 tys. zł miesięcznego dochodu jako wolną od podatku, to spowodowałoby to znaczne rozszerzenie zwolnień od tego podatku (dla przykładu w 3-osobowej rodzinie kwota wolnego od podatku dochodu wyniosłaby 36 tys. zł). Dlatego odstąpiono od przyjęcia tego postulatu.

Zmodyfikowano również wysokość obciążenia podatkowego. W miejsce poprzednio czterech istniejących skal podatkowych — wprowadzono dla wszystkich grup podatników jedną. Jest to rozwiązanie słuszne, gdyż poprzednie skale były zbyt zróżnicowane, co nie zawsze znajdowało podmiotowo-przedmiotowe uzasadnienie i nie stanowiło rzeczywistego narzędzia różnicowania obciążenia podatkowego. W obecnym rozwiązaniu różnicowanie takie uzyskuje się poprzez zróżnicowane kryteria ustalania podstawy opodatkowania (kumulacja dochodów, zwolnienia podatkowe, stan rodzinny itp.) i przez układ stawek podatkowych.

Istotne zmiany nastąpiły w opodatkowaniu gospodarstw rolnych prowadzących w większych rozmiarach specjalistyczne rodzaje upraw i hodowli. Postanowiono opodatkować przychody gospodarstw rolnych przekraczające ze wspomnianych rodzajów upraw i hodowli kwotę wolną od

podatku wyrównawczego. Dla powstania obowiązku podatkowego konieczne jest spełnienie dwóch warunków: powinna to być produkcja prowadzona w większych rozmiarach i przy zatrudnieniu sił najemnych³. Rozporządzenie Rady Ministrów określa rodzaje tak rozumianej działalności rolnej, która podlega opodatkowaniu i kryteria określania dochodu oraz warunki powstania obowiązku podatkowego. Opodatkowaniu podlegają:

- uprawy gruntowe kwiatów i warzyw, z wyjątkiem kapusty, marchwi i buraka ćwikłowego,
- uprawy kwiatów i warzyw w szklarniach, tunelach foliowych i inspektach,
- uprawy szkółek drzew i krzewów ozdobnych,
- uprawy pieczarek,
- sadownictwo,
- produkcja młodego drobiu rzeźnego (brojlerów).

Ważną zmianą w porównaniu z poprzednio obowiązującymi przepisami jest przyjęcie za podstawę opodatkowania dochodu z gospodarstwa, a nie powierzchni upraw. Jednakże wysokość dochodu ustalana jest szacunkowo na podstawie znamion zewnętrznych, tj. przy zastosowaniu normy dochodu z 1 ara lub 1 m² powierzchni upraw lub też od sztuki w przypadku hodowli młodego drobiu rzeźnego (brojlerów). Szacunkowe ustalanie wysokości dochodu ma skłonić gospodarstwa rolne do intensywniejszej działalności, gdyż uzyskanie dochodu wyższego od określonego normą łagodzi ciężar podatkowy. Ponadto rozporządzenie Rady Ministrów preferuje wyraźnie kontraktację produkcji rolnej i zespołowe formy gospodarowania (por. § 5). W przypadku bowiem zakontraktowanych upraw i hodowli szacunkową normę dochodu obniża się dla członków zespołu rolników indywidualnych o 30%, a dla pozostałych podatników o 20%. Przepisy wspomnianego rozporządzenia zawierają i inne formy stymulowania produkcji rolnej. Są nimi przyznawane ulgi inwestycyjne. Mogą one być przyznawane podatnikom, których dochody z tytułu upraw nie przekraczają 700 tys. zł rocznie, a członkom zespołu rolników indywidualnych gdy ich dochody z upraw lub produkcji młodego drobiu rzeźnego nie przekraczają rocznie 1 mln zł. Przepisy określają zarazem warunki udzielania ulg inwestycyjnych. Otóż przysługują one tylko tym podatnikom, którzy dokonają określonych inwestycji i sfinansują je w określonej wysokości wyłącznie ze środków własnych. Do inwestycji tych zalicza się:

- budowę albo rozbudowę szklarni lub przechowalni,
- budowę kotłowni do ogrzewania szklarni lub zainstalowanie w nich nowo nabytych kotłów,
- zainstalowanie nowych deszczowni,

³ Rozporządzenie Rady Ministrów z 29 XII 1975 r. w sprawie podatku wyrównawczego (Mon. Pol. nr 46, poz. 242), § 1, ust. 1.

— założenie nowych lub powiększenie istniejących sadów.

Jednak inwestycje te, by stanowiły podstawę przyznania ulg, muszą spełnić kilka następujących warunków. Przede wszystkim powinny być sfinansowane ze środków własnych i to w zasadzie co najmniej w wysokości 100 tys. zł, a w przypadku nakładów na deszczownie, kotłownie oraz kotły — co najmniej w wysokości 30 tys. zł. Rozpoczęte inwestycje powinny być zakończone do końca 1980 r. Ulga inwestycyjna podlega potrąceniu z dochodu opodatkowanego. Określono też górną granicę potrąceń, która w przypadku członków zespołu rolników indywidualnych wynosi 400 tys. zł dochodu z upraw lub produkcji młodego drobiu rzeźnego i w przypadku pozostałych rolników 300 tys. zł dochodu osiągniętego wyłącznie z upraw. Widoczne są i na tym przykładzie wyraźne preferencje dla członków zespołu rolników indywidualnych, którzy korzystają z ulg z całego osiągniętego dochodu, tj. z upraw i hodowli, gdy tymczasem rolnicy indywidualni korzystają jedynie z ulg z dochodu z upraw. Preferencje te mają na celu rozwój zespołowych form gospodarowania na wsi.

Jednak ten fragment podatku wyrównawczego nasuwa kilka wątpliwości. Przede wszystkim nasuwa się pytanie, czy w następstwie opodatkowania wspomnianych rodzajów produkcji rolnej nie nastąpi zmniejszenie podaży płodów rolnych? Opodatkowanie bowiem specjalistycznych działów produkcji rolnej może zniechęcić do ich prowadzenia, gdyż wymaga dużego nakładu pracy i wysokich kwalifikacji, i doprowadzić do porzucania lub też ograniczania ich zakresu. W konsekwencji zmniejszenia podaży niektórych płodów rolnych, przy utrzymującym się lub rosnącym popycie na nie, może spowodować wzrost cen. W rezultacie, na skutek działania podatku wyrównawczego, podatnik przy zmniejszonym nakładzie pracy może osiągnąć wyższe dochody, czyli odwrotnie niżli przewidywane w tym przypadku funkcje podatku. Wyrazem tych wątpliwości jest treść art. 7 ust. 4 ustawy o podatku wyrównawczym, który stanowi, że wojewódzkie rady narodowe mogą, w zależności od miejscowych warunków i opłacalności upraw, obniżyć lub podwyższyć (do 30%) w całym województwie lub na niektórych jego obszarach szacunkowe normy dochodu. Wreszcie w porozumieniu z ministrem rolnictwa rady te mogą wyłączać spod opodatkowania dochody z niektórych rodzajów upraw lub produkcji zwierzęcej. Wynika z tego postanowienia, że ustawa o podatku wyrównawczym zawiera w swojej konstrukcji możliwości elastycznego kształtowania obciążenia podatkowego w zależności od podaży produktów rolnych. Na ile te możliwości zostaną wykorzystane i jakie przyniosą wyniki zadecyduje praktyka. Jednak bez szczególnych trudności można przewidywać, że w wielu przypadkach trzeba będzie sięgnąć do obniżenia szacunkowych norm dochodu lub do wyłączeń spod opodatkowania. Na konieczność obrania takich rozwiązań wskazuje aktualna sytuacja rynkowa w dziedzinie zaopatrzenia w produkty rolne i poziom

ich cen. W związku z tym nasuwa się w ogóle wątpliwość, co do celowości opodatkowania specjalistycznej produkcji rolnej, gdyż liczba podmiotów opłacających ten podatek jest w skali kraju niewielka i wpływy z tego źródła nie mają istotnego znaczenia dla budżetu. W stosunku do tych podmiotów podatek wyrównawczy ma raczej znaczenie społeczne, chociaż może nie być pozbawiony ujemnych następstw gospodarczych i z punktu widzenia interesów konsumenta — także społecznych.

Wątpliwości budzi ograniczenie przyznawania ulg inwestycyjnych do nakładów ponoszonych ze środków własnych podatnika. Intencją przepisów podatkowych jest skłonienie podatników do inwestowania, by w ten sposób zwiększyć towarowość gospodarstw. Jednak przy aktualnym poziomie kosztów inwestycji budowlanych i polegających na zakupach wyposażenia, trudno niekiedy podatnikowi sfinansować je ze środków własnych. Korzysta przeto z kredytu bankowego, którego spłaty powinny być, obok środków własnych, brane pod uwagę przy udzielaniu ulg inwestycyjnych. Można by przyjąć podobne rozwiązanie do wynikającego z treści art. 8 ust. 2 ustawy o podatku wyrównawczym, który przewiduje możliwość potrącania z podstawy opodatkowania spłaty kredytu bankowego na budownictwo mieszkaniowe.

Wypada także zwrócić uwagę na zmiany w dziedzinie techniki wymiaru i poboru tego podatku. Podatnicy otrzymujący wynagrodzenie ze stosunku pracy w wysokości powodującej obowiązek opłacania podatku opłacają go za pośrednictwem uspołecznionego zakładu pracy. Dotyczy to także przypadków, w których podatnik otrzymuje wynagrodzenia od kilku zakładów pracy. Wówczas podatek oblicza i potrąca wyłącznie jeden z zakładów. Ustawa o podatku wyrównawczym (art. 11 ust. 2) przewiduje możliwość rozszerzenia tego rodzaju techniki wymiaru i poboru podatku wyrównawczego na inne przypadki. Upowszechnienie tego rodzaju techniki wymiaru i poboru podatku ułatwi czynności proceduralne i kontrolę prawidłowości potrąceń podatkowych.

Oceniając ogólnie założenia podatku wyrównawczego można twierdzić, że ma on obecnie więcej cech wewnętrznej spójności koncepcyjnej niż przepisy o tym podatku z 1957 r. Jednak nadal budzi wątpliwość celowość istnienia tego podatku. Wyłania się ona na tle skromnego pod względem podmiotowym zakresu tego podatku i niewielkich zeń wpływów budżetowych. Większość wpływów pochodzi z opodatkowania wynagrodzeń za pracę, co wobec dokonywanej modyfikacji systemów płac przemawia za stopniowym obumieraniem tego podatku. Udział indywidualny w dochodzie narodowym państwo może bowiem wyznaczać za pomocą płac i cen. Natomiast w stosunku do jednostek gospodarki nieuspołecznionej nie spełnia on przepisanych mu funkcji społecznych i fiskalnych. Jednostki te przerzucają bowiem w cenach świadczonych usług lub produktów nałożony nań podatek wyrównawczy. Trudno zaś sięgnąć do rygorystycznej reglamentacji cen w tym sektorze gospodarki.

gdyż spowodowałaby ona ograniczenie zakresu usług i produkcji, które nie leży w interesie ekonomicznym państwa i konsumenta. Można by zastanowić się natomiast nad odpowiednią modyfikacją podatku dochodowego od gospodarki nieuspołecznionej i podatku gruntowego, w których można by ująć niektóre założenia podatku wyrównawczego.

Kolejnymi zmienionymi aktami prawnymi są ustawa o opłacie skarbowej i o podatku od spadków i darowizn. Główna zmiana wynika z uchylecia dekretu z 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych. Przepisy tego dekretu dotyczyły dwóch podatków o różnym charakterze ekonomicznym, tj. od odpłatnego i nieodpłatnego nabycia praw majątkowych. Na skutek reformy przepisy dotyczące odpłatnego nabycia praw majątkowych zostały włączone do ustawy o opłacie skarbowej, a przepisy dotyczące nieodpłatnego nabycia tych praw zostały włączone do ustawy od spadków i darowizn. Uchylenie dekretu o podatku od nabycia praw majątkowych z 1947 r. stało się konieczne ze względu na jego daleko idącą nieaktualność i na liczne i często zmieniane przepisy wykonawcze. Wyłoniła się potrzeba uporządkowania tych spraw.

Ustawę o opłacie skarbowej dlatego zaliczono do ustaw podatkowych że treść jej postanowień nie ma charakteru jednolitego. Przeciwnie, wiele z nich ma charakter wybitnie podatkowy. Szczególnym tego przykładem jest włączenie do ustawy o opłacie skarbowej przepisów uprzednio obowiązującego podatku od odpłatnego nabycia praw majątkowych. Nowa ustawa o opłacie skarbowej z 1975 r. obejmuje obciążenie takich czynności cywilnoprawnych jak sprzedaż rzeczy lub praw, ustanowienie wieczystego użytkowania, zobowiązanie do przeniesienia własności rzeczy lub do zawarcia określonej umowy i darowiznę zobowiązującą obdarowanego do spełnienia oznaczonego świadczenia. Dwa względy przesądziły o włączeniu dotychczasowego opodatkowania odpłatnego nabycia praw majątkowych do ustawy o opłacie skarbowej. Pierwszym był ten, że ustawa o opłacie skarbowej obejmowała już obciążenie pism stwierdzających czynności cywilnoprawne. Wobec tego z merytorycznego punktu widzenia nie było przeszkód, by rozszerzyć jej postanowienia na czynności cywilnoprawne. Drugim względem była prostota w zakresie techniki wymiaru i poboru opłaty skarbowej w formie znaczków skarbowych.

Przyjęto zmodyfikowaną podstawę wymiaru opłat skarbowych od czynności cywilnoprawnych. Jest nią wartość rynkowa przedmiotu czynności cywilnoprawnej w dniu jej dokonania. Może to w praktyce budzić wiele kontrowersji w toku wymierzania opłaty. Wartość rynkowa podlega różnym wahanom, co może powodować pewną dowolność jej ustalania. Można by postulować „zamrożenie” wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej na poziomie określonego roku. Szczególnie rozwiązanie takie mogłoby mieć miejsce w stosunku do ustalania wartości nieruchomości.

Inną zmianą ustawy o opłacie skarbowej jest podwyższenie stawek opłat od niektórych jej przedmiotów, chociaż w zasadzie przyjęto tymczasem stawki na poziomie określonym ustawą budżetową na rok 1975.

Dokonana reforma ustawy o opłacie skarbowej powoduje dodatkowe komplikacje teorii opłat, ich terminologii i treści. Włączenie do ustawy o opłacie skarbowej przepisów wybitnie podatkowych, jak omówione już obciążenie czynności cywilnoprawnych lub recypowaną opłatę od określonych grup rzemiosła, powoduje trudność w rozróżnieniu pojęcia opłaty od pojęcia podatku i pojęcia ceny. Na tym tle wyłonią się nowe spory teoretyczne, które mają i reperkusje praktyczne.

Kontynuacją zmian dekretu o podatku od nabycia praw majątkowych jest ustawa o podatku od spadków i darowizn. Powstał on z przejścia postanowień podatku od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych. Jednak dokonano kilku zmian uprzednio obowiązujących przepisów i na główne ich nurty należy zwrócić uwagę.

Przede wszystkim rozszerzono zakres stosowania podatku od spadków i darowizn, zmieniono kryteria ustalania podstawy opodatkowania i dokonano pewnych zmian w określeniu stosunku osobistego między zbywcą i nabywcą prawa majątkowego, a także drobnych zmian w określeniu poziomu wartości nabytego prawa majątkowego, zwolnionego od podatku.

Ustawa o podatku od spadków i darowizn opodatkowuje nabycie mienia w drodze spadkobrania, darowizny lub zasiedzenia. Zakres stosowania przepisów podatkowych rozszerzono na nieodpłatne nabycie gospodarstw rolnych. Poprzednio obowiązujące przepisy zwalniały w zasadzie od opodatkowania nieodpłatne nabycie gospodarstw rolnych, z wyjątkiem położonych na terenie miast wojewódzkich i budynków mieszkalnych w innych miastach. Tymczasem reforma terytorialnego podziału kraju spowodowała, że opodatkowanie gospodarstw rolnych na terenie nowo powstałych miast wojewódzkich (zwłaszcza mniejszych) nie miałoby uzasadnienia. Z tego powodu przyjęto w ustawie jako kryterium zwolnienia liczbę mieszkańców miast, na których terenie położone jest gospodarstwo rolne. W rezultacie opodatkowane jest nieodpłatne nabycie gospodarstw rolnych położonych na terenie miast powyżej 100 tys. mieszkańców i budynków mieszkalnych na terenie wszystkich pozostałych miast. Niezależnie od tego przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn opodatkują nieopłatne nabycie wszystkich budynków mieszkalnych w gospodarstwach rolnych, których wartość przekracza 400 tys. zł. Względy społeczno-gospodarcze przemawiają za tym, by nieodpłatne nabycie budynków mieszkalnych o dużej wartości było opodatkowane, niezależnie od tego czy wchodzi w skład gospodarstwa rolnego. Trudno bowiem zwalniać od podatku nieodpłatne nabycie budynków mieszkalnych o dużej wartości tylko dlatego, że związane są one z gospodarstwem rolnym, gdy tymczasem nabywcy domków pracowniczych są opodatkowani. Ustawodawca wprowadził warunkowe opodatkowanie niektórych składników

gospodarstw prowadzących specjalistyczną produkcję rolną (szklarnie, brojlernie, pieczarkarnie). W przypadku, gdy nabywcami tych składników są małżonka i dzieci spradkodawcy lub darczyńcy, to będą oni zwolnieni od tego podatku jeżeli przez okres co najmniej 5 lat prowadzić będą specjalistyczną produkcję rolną. Ustawodawca tworzy przez to warunki kontynuacji działalności, która ma istotne znaczenie w dziedzinie zaopatrzenia w płody rolne. Dlatego warunkowo określił preferencje.

Postanowienia ustawy od spadków i darowizn rozszerzono także na wkłady oszczędnościowe, gdy ich wysokość przekroczy sama lub łącznie z nabytym majątkiem, kwotę wolną od podatku (50 lub 30 tys. zł). Wymagać to będzie zmiany prawa bankowego, które przewiduje zwolnienie wkładów oszczędnościowych od opodatkowania.

Zmieniono także poziom minimum wolnego od podatku. W stosunku do nabywców zaliczonych od I grupy, tj. żony i dzieci przyjęto, że minimum wolne od podatku wynosić będzie 50 tys. zł wartości nabytego majątku. Natomiast w stosunku do nabywców zaliczonych do pozostałych grup (II - V) utrzymano wspomniane minimum na poziomie 30 tys. zł wartości nabytego majątku. Należy dodać, że zmieniono zakres osób zaliczonych ze względu na stosunek osobisty do poszczególnych grup podatkowych. Rozszerzono grupę I, do której poza małżonkiem, dziećmi i dalszymi zstępnymi włączono również przysposobionych, pasierbów, zięcia i synową. W stosunku do tej kategorii osób następuje znaczne złagodzenie obciążenia podatkowego ze względu na minimum wolne od podatku i układ progresywnych stawek podatkowych.

Inaczej traktowane są osoby otrzymujące darowizny z zagranicy, od których pobiera się podatek niezależnie od ich stosunku osobistego do darczyńcy. I tak wszystkie osoby fizyczne otrzymujące darowizny z zagranicy, których wartość przekracza w ciągu roku 30 tys. zł zaliczono do III grupy podatkowej, a osoby prawne do IV grupy. Szczególne opodatkowanie darowizn z zagranicy przejawia się w tym, że kumuluje się wartość darowizn otrzymanych przez wszystkich członków rodziny niezależnie od liczby darczyńców. Chodzi o to, by zapobiec uchylaniu się od opodatkowania przez nadsyłanie paczek o wartości wolnej od podatku (poniżej 30 tys. zł) dla kilku członków rodziny od jednego darczyńcy lub dla jednego członka rodziny od kilku darczyńców. Łączy się to nie tylko z uchylaniem się od podatku, lecz także z nielegalnym wywozem dewiz lub z zawieraniem z cudzoziemcami transakcji kupna-sprzedaży, które następnie przybierają formalnie postać darowizn. Jednak są to zjawiska patologiczne, obok których istnieje cała różnorodność legalnych darowizn, które z różnych względów powinny być od podatku zwolnione. Dotyczy to w szczególności otrzymywanych z zagranicy przez rzemieślników maszyn, urządzeń lub drobnego wyposażenia, które pozwolą na rozszerzenie zakresu świadczonych usług i produkcji. Wówczas interes państwa przemawiałby za zwolnieniem tych darowizn od podatku, gdyż po rozwinięciu

działalności rzemieślniczej i wzroście obrotów oraz dochodu można by tę kwotę przejąć w podatkach obrotowym i dochodowym.

Przepisy ustawy zmieniają również dla celów podatkowych kryteria ustalania wartości nabytych nieodpłatnie domów jednorodzinnych. Ustawa przyjmuje dwoiste rozwiązanie, tj. szacunek prawny i określenie wartości przez biegłych. Szacunek prawny polega na tym, że do opodatkowania przyjmuje się wartość nieruchomości budynkowej w wysokości przyjętej dla celów obowiązkowego ubezpieczenia od ognia. W przypadku, gdy na skutek standardu wyposażenia budynku jego wartość jest wyższa od przyjętej od ubezpieczenia, to wówczas przyjmuje się wartość ustaloną na podstawie opinii biegłych. Natomiast w stosunku do placów i budynków czynszowych w mieście nie przyjęto dla określenia ich wartości szacunku prawnego, lecz ich wartość rynkową. Było to uzasadnione tym, że wartość placów jest kształtowana przez szereg różnych czynników, jak popyt i podaż, położenie, wielkość i konfiguracja placu oraz innych elementów. Inna jest też sytuacja w zakresie budynków czynszowych, które w przypadku ich pełnego zamieszkania są bardzo trudne do sprzedaży, a uzyskiwana cena jest stosunkowo niska i waha się od 5 - 20% wartości przyjętej do obowiązkowego ubezpieczenia od ognia.

Można by jeszcze zwrócić uwagę na inne zmiany zawarte w podatku od spadków i darowizn. Na uwagę zasługuje zastąpienie solidarnego obowiązku podatkowego solidarną odpowiedzialnością podatkową darczyńców i obdarowanych. Solidarny obowiązek podatkowy istniejący w poprzednio obowiązujących przepisach uniemożliwiał uregulowanie tytułu własności, gdy tylko niektórzy nabywcy zapłacili podatek. Dlatego obecne rozwiązanie przyjmuje, by nabywcy, którzy podatek zapłacili, mogli bez ograniczeń rozporządzać majątkiem. Natomiast do tych, którzy go nie zapłacili powinna być stosowana egzekucja. Jednak solidarna odpowiedzialność podatkowa darczyńców i obdarowanych nie będzie mieć w praktyce zastosowania, a względy społeczne i ekonomiczne przemawiają za jej uchyceniem. Trudno bowiem przyjąć, żeby darczyńca przekazujący mienie zechciał jeszcze płacić podatek lub żeby obdarowany zechciał egzekwować należną część podatku od darczyńcy.

Podatek od spadków i darowizn uprzywilejowuje ze względów społecznych niektórych spadkobierców samodzielnych lokali mieszkalnych, domów jednorodzinnych i spółdzielczego prawa do lokali. Odnosi się to do najbliższych spadkodawcy osób (małżonka, dzieci), którzy w dniu otwarcia spadku mieszkali w nabytym domu lub lokalu. Wówczas obniża się o 50% kwotę należnego podatku.

Można stwierdzić, że podatek od spadków i darowizn stanowi pewną całość, która zawiera zarówno założenia ekonomiczne, jak i społeczne oraz fiskalne.

Ostatnia ze zmienionych ustaw dotyczy niektórych podatków i opłat terenowych. Reguluje ona cały zespół podatków i opłat, jak podatek

od nieruchomości, podatek od lokali, podatek od posiadania psów, opłatę targową, opłatę od środków transportowych, opłatę klimatyczną i opłaty administracyjne za czynności nie będące przedmiotem opłaty skarbowej. Główne zmiany dotyczą podmiotowo-przedmiotowego rozszerzenia zakresu niektórych podatków i zmian ich stawek.

Większość zmian i to najważniejszych zostało dokonanych w podatku od nieruchomości i w podatku od lokali. Zmiany w zakresie pozostałych podatków i opłat mają niewielkie znaczenie i zostaną pominięte. Głównymi czynnikami, które podyktowały potrzebę szerszej formy obu podatków były:

— konieczność urealnienia obciążeń podatkowych od właścicieli nieruchomości i chęć uczynienia z podatku od nieruchomości ważnego źródła dochodów budżetowych,

— konieczność zmiany zasad obliczania podatku od nieruchomości zajętych przez właścicieli.

Oba te czynniki zostaną bliżej wyjaśnione na przykładzie obu podatków.

W zakresie podatku od nieruchomości ustawa wprowadziła istotne zmiany w opodatkowaniu budynków mieszkalnych związanych z gospodarstwem rolnym. Na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów budynki te były w zasadzie zwolnione od podatku, chyba że składały się z więcej niż 4 izb i były wynajmowane. Obecnie obowiązujące przepisy opodatkowują budynki mieszkalne związane z gospodarstwem rolnym, gdy położone są one na terenie miast. W tym przypadku chodzi o to, by właściciele tych budynków partycypowali w kosztach eksploatacji i rozbudowy urządzeń komunalnych na terenie miast. Niezależnie od tego ustawa rozszerza obowiązek podatkowy na wszystkie budynki składające się z więcej niż 4 izb, gdy prowadzona jest w nich działalność zarobkowa związana z gospodarstwem rolnym i opodatkowana podatkiem obrotowym. W ślad za tym idzie rozszerzenie obowiązku opłacania podatku od nieruchomości na grunty o powierzchni nie przekraczającej 0,5 ha. Warunkiem opodatkowania gruntów jest, by nie stanowiły one podstawowego źródła utrzymania właściciela lub by były przeznaczone pod uprawę inspektową albo też nie stanowiły działki przyzagrodowej członka spółdzielni produkcyjnej lub działki przydzielonej pracownikom pod uprawę przez zakłady pracy.

Ważna zmiana nastąpiła także w zakresie zasad obliczania podatku od nieruchomości. Poprzednio obowiązujące przepisy przyjmowały za podstawę opodatkowania budynków zajętych przez właścicieli ich wartość czynszową. W tych warunkach każda zmiana czynszu powodowała zmianę wysokości podatku, co pozbawione było społecznego i ekonomicznego uzasadnienia. Dlatego obecne przepisy uniezależniają wysokość podatku od czynszu i upraszczają obliczanie podatku. W tym przypadku stosowane są kwotowe stawki podatkowe od m² powierzchni budynku. Natomiast w stosunku do budynków wynajętych podstawę opodatkowa-

nia stanowi nadal czynsz pobierany przez właściciela. Przyjęto zatem dwoistą podstawę opodatkowania: powierzchnię i czynsz. Tego rodzaju rozwiązanie, mimo pozornej komplikacji, uznać należy za trafne. Wynajęty bowiem budynek mieszkalny stanowi, w formie otrzymywanego czynszu zaś należy od wielu różnych czynników koniunkturalnych, które w ostatecznym wyniku kształtują dochody właściciela budynku. Dlatego słuszne jest z punktu widzenia ekonomicznego, by uzależnić wysokość podatku od wysokości czynszu. Inaczej przedstawia się sprawa w przypadku budynku zamieszkałego przez właściciela, który nie czerpie zer! dochodu, co przemawia za uniezależnieniem wysokości podatku od wartości czynszowej budynku.

Nowe przepisy zmieniły znacznie wysokość stawek podatkowych. Ma to znaczenie fiskalne, które należy rozpatrywać w kontekście źródeł dochodów budżetów terenowych. Budżety te w następstwie reorganizacji zarządzania gospodarką narodową przez tworzenie wielkich organizacji gospodarczych zostały pozbawione niektórych źródeł dochodów, które przekazano budżetowi centralnemu. W konsekwencji zmierza się do zwiększenia wydajności finansowej ze źródeł stanowiących dochody własne budżetów terenowych. Temu właśnie postulatowi ma czynić zadość podwyższenie stawek podatku od nieruchomości i podatku od lokali. Jednak w praktyce może to nie przynieść oczekiwanych wyników. Chodzi tu przede wszystkim o wysokie obciążenie lokali użytkowych i nieruchomości, w których prowadzona jest działalność rzemieślnicza. Wysokie stawki podatkowe mogą spowodować, pod różnymi pozorami, ograniczenie zakresu i rodzaju prowadzonej działalności, co spowoduje spadek wpływów podatkowych. Może to wywołać ujemne reperkusje ekonomiczne i społeczne. Wydaje się, że sprawa ta jest warta rozważenia w kontekście zamierzonego rozwoju zakresu działalności rzemieślniczej i spodziewanych z niej dochodów budżetowych.

Oceniając ogólnie reformę podatkową 1975 roku można twierdzić, że przyczyniła się ona do uporządkowania pewnego fragmentu ustawodawstwa podatkowego. Wprowadzone zmiany w konstrukcji i zakresie podatków i opłat mają m. in. na celu właściwszy z punktu widzenia społeczno-gospodarczego rozkład obciążenia podatkowego między poszczególnymi warstwami społecznymi. W wielu przypadkach uproszczono konstrukcję świadczeń podatkowych, przez co przepisy stały się przejrzyste. Jednak praktyka nasunie niejedną refleksję na temat prawidłowości przeprowadzonych zmian i umożliwi wnikliwszą ich ocenę, która obecnie mogłaby być jeszcze zbyt powierzchowna. Chociaż można już zauważyć, że na treści przepisów podatkowych zaciążył swoisty „fiskalizm”, który spotkać się może z różnymi ocenami. Dlatego przytoczone w opracowaniu oceny mają charakter wstępnych prognoz na temat przyszłego funkcjonowania wprowadzonych zmian podatkowych.

LES PRINCIPES DE LA RÉFORME DE L'IMPÔT DE 1975

Résumé

L'article discute les principes des changements entrepris à la fin de 1975 concernant les lois sur l'impôt de compensation, le droit de timbre, l'impôt sur les successions et les donations et sur quelques impôts et taxes locales. Le principal objet des considérations est de montrer les motifs des changements entrepris, leur étendu d'objet et de sujet, leur construction et l'appréciation préliminaire des conséquences des changements. Les motifs principaux des changements de la législation d'impôt étaient les égards socio-économiques et fiscaux ainsi que la nécessité de la mise en ordre de droit. La prise en égard de ces motifs a influencé sur le contenu de beaucoup de solutions juridiques — d'impôt (la construction des impôts, les taxes sur l'impôt et d'autres). Par rapport aux impôts particuliers ces motifs se sont manifestés d'une tension différente et c'est pourquoi dans l'article on a discuté leur prise en considération sur l'exemple des lois particulières. Cela permet mieux pénétrer dans le contenu et l'étendue des changements accomplis et par leur prisme se dessignent plus nettement les principes de la réforme. L'article est clos par les conclusions et postulats pour une éventuelle prise en considération dans le futur des changements suivants.