

HANNA LITWIŃCZUK

OPODATKOWANIE PRZYROSTU MAJĄTKU INDYWIDUALNEGO

1. Opodatkowanie przyrostu majątkowego jest w doktrynie zagadnieniem dyskusyjnym. Kontrowersje dotyczą zarówno istoty przyrostu majątkowego jako zjawiska ekonomicznego, jak i charakteru podatku jako instrumentu obciążenia tego zjawiska. Kontrowersje odnośnie do ekonomicznej istoty przyrostu majątkowego sprowadzają się do ujmowania go bądź w kategorii dochodu, bądź w kategorii majątku. Powyższe ujęcia są konsekwencjami przyjęcia odmiennych teorii dochodu i majątku. Teorie te dają się sprowadzić do dwóch zasadniczych typów: teorii źródeł oraz teorii czystego przyrostu majątkowego.

Według teorii źródeł, dochodem jednostki jest nowa wartość uzyskiwana regularnie ze stałego źródła, należącego do tej jednostki. Na istotę dochodu składają się zatem osobisty charakter, periodyczność wpływów i stałość źródła ich uzyskania¹. W rezultacie takiego ujęcia pojęcie „dochód” nie obejmuje przyrostów majątkowych, z uwagi na ich mniej lub bardziej przypadkowy charakter (np. wygrana loteryjna) oraz niestałość źródła, z którego pochodzą (np. spadek, darowizna). Przyrosty majątkowe są traktowane jako zmiany majątku indywidualnego w danym czasie, a zatem wchodzą w zakres pojęcia majątku.

Teoria czystego przyrostu majątkowego rozszerza zakres pojęcia dochodu na wszelkie nadwyżki uzyskane w określonym czasie, niezależnie od ich źródła i warunków, w jakich są użytkowane². Niektórzy autorzy określają dochód w myśl powyższej teorii, jako wszelki dający się ująć wartościowo przyrost zdolności danej jednostki w sferze zaspokajania jej potrzeb, uzyskany w określonym czasie³. Inni zwolennicy teorii czystego przyrostu majątkowego definiują dochód jako sumę wydatków na konsumpcję dóbr i usług, powiększoną lub pomniejszoną o jakąkolwiek zmia-

¹ S. Głębiński, *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1902 s. 404; J. Zdzitowiecki, *Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym*, Poznań 1939, s. 14-15 i 16; R. Rybarski, *Wartość, kapitał, dochód*, Warszawa 1922, s. 183.

² J. Zdzitowiecki, op. cit., s. 13.

³ S. Shoup, *Public Finance*, London 1969, s. 293.

nę indywidualnego majątku netto w danym okresie⁴. To ujęcie pojęcia dochodu ogranicza zatem zakres pojęcia majątku tylko do wartości posiadanych w określonym momencie, gdyż wszystko to co jednostka nabywa w danym okresie jest ujmowane w kategorii dochodu. Dochodem jednostki jest zatem i przyrost majątkowy.

Istnienie dwóch teorii, które pojęciu przyrostu majątkowego nadają różną treść ekonomiczną powoduje określone konsekwencje na płaszczyźnie podatkowej. W przypadku przyjęcia drugiej z przedstawionych teorii dochodu, podatek obciążający przyrost majątkowy można uznać za podatek dochodowy, gdyż jego przedmiotem i źródłem pokrycia jest dochód podatnika w jego szerokim rozumieniu. Przyjęcie pierwszej z przedstawionych teorii stwarza przy określeniu charakteru podatku pewne trudności. Przyrost majątkowy stanowi bowiem w myśl tej teorii zmianę indywidualnego majątku w danym okresie. Powstaje w związku z tym zagadnienie czy podatek obciążający przyrost majątkowy jest podatkiem majątkowym, typem podatku majątkowego, czy też stanowi odrębny rodzaj podatku. Wymaga to wyjaśnienia, co w doktrynie rozumiane jest pod pojęciem podatku majątkowego.

Podatek majątkowy bywa różnie definiowany w zależności od tego czy punktem wyjścia dla jego określenia będzie jego istota ekonomiczna, to jest oddziaływanie podatku na sytuację ekonomiczną podmiotów zobowiązanych do jego uiszczenia, czy też będzie nim jego istota prawna, znajdująca wyraz w określonej prawem konstrukcji podatku. Możliwość posłużenia się odmiennymi metodami dla oceny istoty podatku majątkowego prowadzi do powstania dwóch jego koncepcji: ekonomicznej i prawnej. Podatkiem majątkowym w ujęciu ekonomicznym jest świadczenie, którego źródłem jest majątek podatnika⁵. Oddziaływanie podatku majątkowego na sytuację podmiotu zobowiązanego do jego uiszczenia wyraża się zatem w przejściu całości lub części jego majątku. Podatek majątkowy jest zatem instrumentem oddziaływania na redystrybucję, a tym samym i strukturę majątków indywidualnych. W myśl powyższego ujęcia podatek, który przejmuje całość lub część przyrostu majątkowego, a tym samym reguluje wielkość całego majątku, można uznać za podatek majątkowy. Podatkiem majątkowym w ujęciu prawnym jest świadczenie powiązane z majątkiem poprzez elementy jego konstrukcji (tj. przez przedmiot podatku i podstawę opodatkowania). Powiązania te mogą być różnorodne, zważywszy na to jak złożonym zjawiskiem jest majątek.

Powiązania podatku z majątkiem podatnika mogą wyrażać się w przyjęciu za przedmiot opodatkowania majątku posiadanego, nabywane-

⁴ B. P. Herber, *Modern Public Finance*, Homewood 1967, s. 202.

⁵ *Prawo finansowe*, red. L. Kurowski, Warszawa 1955, s. 322 oraz A. Krzyżanowski, *Nauka skarbowości*, Poznań 1923, s. 189.

go (zbywanego) lub przyrostu majątkowego. Powiązania te mogą ponadto dotyczyć majątku jako całości, jak i jego poszczególnych elementów. W doktrynie brak jest jednak zgodności poglądów na temat, jakiego typu powiązania przedmiotu podatku z majątkiem decydują o uznaniu danego podatku za majątkowy⁶. Nie budzi natomiast wątpliwości, że wobec możliwości istnienia tych różnych powiązań, podatek majątkowy w ujęciu prawnym nie występuje pod jedną homogeniczną formą.

Jak z powyższego wynika, pojęcie przyrostu majątkowego oraz charakter podatku, obciążającego ten przyrost należy do zagadnień dyskusyjnych. W niniejszym opracowaniu pod pojęciem przyrost majątkowy rozumiana będzie zmiana indywidualnego majątku podatnika w danym okresie. W zakresie koncepcji podatku majątkowego przyjęta zostanie jego koncepcja prawna, pozwala ona bowiem na szersze i bardziej wszechstronne ujęcie problematyki opodatkowania majątku. Podatkem majątkowym — w myśl powyższych założeń — będzie każdy podatek, którego przedmiotem jest posiadanie, nabycie (zbycie) majątku (jako całości lub jego części) oraz przyrost majątkowy i którego podstawą wymiaru jest majątek ujęty wartościowo lub ilościowo. Przyjęcie tej definicji pozwala uznać podatek od przyrostu majątkowego za podatek majątkowy.

2. Opodatkowanie przyrostów majątkowych następuje w systemach podatkowych większości państw pod postacią podatku od spadków i darowizn. Podatek ten występuje obecnie zarówno w państwach kapitalistycznych, jak i socjalistycznych.

Celowość zastosowania tego podatku w rozwiniętym państwie socjalistycznym rodzi jednak pewne wątpliwości. W szczególności nasuwa się pytanie czy podatek od spadków i darowizn jest obecnie instytucją nieadekwatną do nowych warunków społeczno-gospodarczych, która spełniła już swoją rolę i powinna być zniesiona, czy też te nowe warunki stawiają przed opodatkowaniem spadków i darowizn nowego typu zadania. Zagadnienie to zostanie bliżej przedstawione na przykładzie opodatkowania spadków i darowizn w Polsce Ludowej.

Począwszy od 1947 r.⁷ aż do przełomu lat pięćdziesiątych i sześćdziesiątych charakterystyczne jest utrzymanie wysokiego obciążenia podatkowego przyrostów majątkowych znacznej wartości (po zmianie stawek

⁶ J. Jaśkiewiczowa, Z. Jaśkiewicz, *Polski system finansów publicznych*, Warszawa 1969, s. 105 - 106; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 317; J. Grosclaude, *L'impôt sur la fortune*, Paris 1975.

⁷ Dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych (Dz.U. nr 27 poz. 106). Dekretowi temu podlegało zarówno nabycie nieodpłatne, jak i odpłatne. Nieodpłatne nabycie praw majątkowych obejmuje nabycie z tytułu spadków i darowizn, a także z zapisu, polecenia testamentowego, umowy użyczenia, zasiedzenia, umowy o świadczenie na rzecz osoby trzeciej oraz z wyposażenia.

w 1949 r.) oraz niestosowanie ulg i zwolnień podatkowych, które w istotny sposób ograniczałyby oddziaływanie podatku na majątek obywateli oraz jednostek gospodarki nieuspołecznionej⁸. Powyższe cechy świadczą o tym, że podatek ten spełniał w tym okresie przede wszystkim zadania o charakterze społeczno-ustrojowym⁹. Dziedzinę jego oddziaływania stanowiła, ogólnie rzecz ujmując, własność nieuspołeczniiona, gdyż takim samym zasadom opodatkowania podlegały tak różne elementy tej własności jak na przykład dom rodzinny, gospodarstwo rolne, zakład rzemieślniczy czy przedsiębiorstwo kapitalistyczne.

Przeszło 20 lat później okazało się, że przyjęte w 1947 r. i 1949 r. zasady opodatkowania spadków i darowizn przestały być adekwatne do nowych warunków społeczno-gospodarczych. W 1957 r. zostają wprowadzone pewne zwolnienia i ulgi o charakterze społecznym, dotyczące majątku osobistego¹⁰. Natomiast w 1969 r. następuje poważne zawężenie dziedziny oddziaływania podatku ze względów gospodarczych. Zwolnieniem od podatku zostały objęte gospodarstwa rolne, z wyjątkiem położonych na obszarze miast wojewódzkich oraz budynków we wszystkich miastach¹¹. Własność nieuspołeczniiona nie jest już traktowana jako kategoria jednolita, ale pewne jej formy zostały objęte pełną lub częściową ochroną podatkową ze względu na ich przydatność dla zaspokojenia potrzeb osobistych obywateli oraz potrzeb ogólnospołecznych.

Dalsze zmiany w konstrukcji opodatkowania spadków i darowizn są konsekwencją przemian, jakie nastąpiły w strukturze majątków prywatnych w ostatnim dziesięcioleciu. Wzrost stopy życiowej ludności pociąga za sobą stały wzrost jej zamożności. Zjawisko to znajduje wyraz w powiększaniu się majątków osobistych ludzi pracy, w skład których coraz częściej wchodzi elementy o charakterze luksusowym i znacznej wartości, jak na przykład samochody, domy jednorodzinne, działki rekreacyjne itp. Jednocześnie korzystne warunki stworzone przez państwo

⁸ O kształtowaniu się obciążenia podatkowego według skal z 1947 r. i 1949 r. piszą szczegółowo: J. Jaśkiewiczowa, *Konstrukcja progresji podatkowej w Polsce*, Sopot 1965, s. 62 oraz J. Opydo, M. Szykulski, *Podatek od nabycia praw majątkowych*, Warszawa 1950, s. 265.

⁹ M. Weralski, *Socjalistyczne instytucje budżetowe*, Warszawa 1966 s. 207, J. Szpunar, *Zagadnienie opodatkowania spadków i darowizn*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 4/1963; H. Reniger, *Dochody państwowe*, Łódź 1955, s. 170.

¹⁰ Zmieniono wówczas warunki wyłączenia wartości niektórych przedmiotów z podstawy opodatkowania dla podatników zaliczanych do pierwszej klasy podatkowej oraz rozszerzono katalog przedmiotów podlegających wyłączeniu i krąg osób, które mogły z tego uprawnienia korzystać (por. zarządzenie Ministra Finansów z 17 marca 1957 r. w sprawie zwolnienia nabycia niektórych praw majątkowych od podatku od nabycia praw majątkowych MP nr 22 poz. 159).

¹¹ Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 22 marca 1969 r. w sprawie całkowitego lub częściowego zwolnienia nabycia niektórych praw majątkowych od podatku od nabycia praw majątkowych MP nr 13 poz. 104.

dla nieuspołecznionej działalności gospodarczej, służącej zaspokojeniu potrzeb ludności, powodują rozwój już istniejących, jak i powstawanie nowych form tej działalności (np. specjalistyczne gospodarstwa rolne). Rentowność tych form gospodarowania znajduje wyraz nie tylko w powiększaniu się związanych z nimi majątków produkcyjnych, ale i majątków osobistych osób prowadzących taką działalność.

Powyższe zmiany znalazły odbicie w nowym uregulowaniu opodatkowania spadków i darowizn w 1975 r.¹² Ukształtowaniu aktualnej konstrukcji podatku towarzyszyły dwie tendencje, z których pierwsza wyrażała się w ogólnym zwiększeniu wysokości obciążenia podatkowego. Największy jego wzrost nastąpił w zakresie przyrostów majątkowych średniej wielkości, przy minimalnych zmianach (w pewnych wypadkach na korzyść podatnika) obciążenia przyrostów bardzo wysokich¹³. Jednocześnie ustawa utrzymała, z wyjątkiem pierwszej klasy podatkowej, stosunkowo niskie (30 000 zł), nie zmienione od 1957 r., minimum wolne od opodatkowania¹⁴. W klasie pierwszej zostało ono podniesione do 50 000 zł. Wzrost obciążenia podatkowego wyrażał się również w zmianie zasad opodatkowania niektórych rodzajów przyrostów majątkowych (darowizna zagraniczna)¹⁵. Druga tendencja towarzysząca ukształtowaniu się aktualnej konstrukcji podatku wyrażała się w eliminowaniu jego negatywnych skutków o charakterze gospodarczym i społecznym przez system ulg i zwolnień podatkowych. Obok wprowadzenia nowych ulg i zwolnień, zawężono jednakże ich dotychczasowy zakres w stosunku do tych przypadków nabycia majątku, gdy zapłata podatku nie wywołuje wyżej wymienionych skutków.

Ustawa utrzymuje dotychczasowe zwolnienie od podatku gospodarstw rolnych, ale w ograniczonym zakresie. Obejmuje ona warunkowym opodatkowaniem niektóre specjalistyczne składniki gospodarstwa rolnego, które dotychczas jako część składowa gospodarstwa, podlegały takim samym jak gospodarstwo zasadom opodatkowania¹⁶. Warunkiem wyłączy-

¹² Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. nr 45 poz. 228).

¹³ Na powyższą tendencję wskazuje również J. Jarzębowski, *Podatek od nabycia praw majątkowych*, s. 193, w: *Rozwój systemu podatkowego w 30-lecie Polski Ludowej*, Gdańsk 1976.

¹⁴ Na wzrost obciążenia podatkowego ma dodatkowo wpływ spadek siły nabywczej pieniądza. Jeżeli przyjmiemy za rok odniesienia rok 1950 (wskaźnik siły nabywczej złotówki ustalony na podstawie wskaźników cen towarów i usług = 100), to w 1957 r. wskaźnik siły nabywczej wynosi 57,7, a w 1969 r. 48,4 (dane według M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1976, s. 250).

¹⁵ W myśl nowych przepisów nabywcy darowizn zagranicznych są zaliczeni bez względu na stopień pokrewieństwa z darczyńcą do trzeciej (osoby fizyczne) lub czwartej (osoby prawne) klasy podatkowej.

¹⁶ Do składników tych ustawa zalicza: budynki zajęte na cele chowu i wylęgu drobiu lub hodowli zwierząt futerkowych wraz ze stadem hodowlanym, urządze-

nia powyższych składników z podstawy opodatkowania jest nabycie ich przez małżonka i zstępnych spadkobiercy lub darczyńcy oraz złożenie przez nich oświadczenia, że prowadzić będą nadal gospodarstwo, w skład którego wchodzi te składniki przez okres co najmniej 5 lat od daty otwarcia spadku lub przyjęcia darowizny. Wydaje się, że o powyższej regulacji zdecydował fakt, że obecnie tak zwane specjalistyczne działy rolnictwa (sadownictwo, ogrodnictwo itp.) należą do najbardziej rentownych dziedzin produkcji rolnej¹⁷. Należy zatem sądzić, że nabycie urządzeń, inwentarza czy upraw służących do prowadzenia tych działów staje się dla nabywcy źródłem wysokich dochodów zarówno gdy podejmie się ich prowadzenia, jak i w przypadku ich sprzedaży. Słuszne wydaje się również warunkowe zwolnienie od podatku małżonka i dzieci, gdyż nabycie przez nich gospodarstwa, które prowadzili za życia spadkobiercy (czy przed uczynieniem darowizny) i dalej zobowiązują się je prowadzić, nie zmienia na tyle ich sytuacji finansowej, aby podatek był dostatecznie uzasadniony.

Ustalenie odrębnych zasad opodatkowania specjalistycznych składników gospodarstw rolnych ogranicza zatem zakres zwolnienia podatkowego dla tych gospodarstw, które poprzednio korzystały z niego w całości, a jednocześnie rozszerza jego zakres na te gospodarstwa, które w całości podatkowi podlegały (tj. położone na obszarze wielkich miast). Ograniczeniu uległo również dotychczasowe zwolnienie budynków mieszkalnych związanych z gospodarstwami rolnymi położonymi na terenie gmin. Opodatkowaniu w myśl przepisów ustawy będą podlegać nadwyżki wartości tych budynków ponad 400 000 zł¹⁸. W uzasadnieniu wprowadzenia tego ograniczenia podaje się, że nie jest właściwe, aby nabycie pod tytułem nieodpłatnym budynków mieszkalnych o dużej wartości było wolne od podatku tylko dlatego, że są one związane z gospodarstwem rolnym, podczas gdy na przykład nabywcy domów pracowniczych podatek ten płacą¹⁹.

Pod rządami nowej ustawy utrzymane zostało natomiast w dotychczasowym zakresie wprowadzone w 1972 r. warunkowe zwolnienie od podatku majątku zaangażowanego w rzemiośle²⁰. Zwolnieniem tym zo-

nia do prowadzenia upraw specjalnych jak szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców oraz nadwyżki sadów ponad 3 ha (art. 4 ust. 1 pkt 1 d - f oraz ust. 2 cyt. ustawy o podatku od spadków i darowizn).

¹⁷ Dochody ze specjalistycznych działów rolnictwa, prowadzone w większych rozmiarach, podlegają, w przeciwieństwie do pozostałych dochodów z rolnictwa, podatkowi wyrównawczemu.

¹⁸ Art. 4 ust. 1 pkt 1 c cyt. ustawy o podatku od spadków i darowizn.

¹⁹ Por. Sejm PRL Kadencja VI 1972 - 1976, Druki Sejmowe 181 - 261.

²⁰ Zarządzenie ministra finansów z dnia 4 stycznia 1972 r. zmieniające zarządzenie w sprawie całkowitego lub częściowego zwolnienia nabycia niektórych praw majątkowych od podatków nabycia praw majątkowych oraz rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 grudnia 1975 r. w sprawie zwolnienia nabycia własności nie-

stało objęte nabycie przez rzemieślnika w drodze darowizn maszyn, urządzeń i narzędzi otrzymanych z zagranicy. Obdarowany korzysta z tego zwolnienia pod warunkiem, że zainstaluje wyżej wymienione przedmioty w prowadzonym przez siebie zakładzie rzemieślniczym i w ciągu 3 lat od daty otrzymania nie sprzeda ich lub nie przekaze bezpłatnie osobom trzecim. Zwolnienie to ma istotne znaczenie. Podatek, szczególnie przy darowiznach znacznej wartości, może być bowiem tak wysoki, że podatnik w wielu przypadkach nie mógłby go uiścić bez zbycia przedmiotu darowizny.

W związku z aktualnymi założeniami polityki państwa w stosunku do prywatnego rzemiosła, które znalazły już odzwierciedlenie w korzystnych dla podatników zmianach podatku dochodowego i od nieruchomości, konsekwentne byłoby rozszerzenie zwolnień dla zakładów rzemieślniczych również w podatku od spadków i darowizn. Pożądane byłoby co najmniej objęcie tych zakładów zwolnieniem warunkowym w przypadku, gdy małżonek i dzieci spadkodawcy będą dalej prowadzić zakład rzemieślniczy. Istotny wpływ na zmniejszenie obciążenia podatkowego najbliższej rodziny spadkodawcy posiada wprowadzona przez ustawę ulga podatkowa przy dziedziczeniu pomieszczeń mieszkalnych. Ulga ta polega na obniżeniu o 50% podatku należnego od nabycia w drodze spadku przez małżonka i zstępnych spadkodawcy domu jednorodzinnego, samodzielnego lokalu mieszkalnego oraz spółdzielczego prawa do lokali. Warunkiem skorzystania z powyższej ulgi jest zamieszkiwanie przez nabywców w tym domu lub lokalu do dnia otwarcia spadku²¹. Ulga ta ma bardzo duże znaczenie. Jest bowiem rzeczą oczywistą, że spadkobiercy (żona, dzieci), którzy zamieszkiwali wspólnie ze spadkodawcą w domu jednorodzinnym czy lokalu będą musieli z konieczności zatrzymać przedmiot spadku. Zapłata podatku może nastąpić w tym wypadku z oszczędności lub zaciągnięcia na ten cel kredytu. Wydaje się jednak, że tak silne obciążenie finansowe najbliższej rodziny spadkodawcy nie byłoby uzasadnione. Wskazane wyżej względy społeczne zadecydowały o rozszerzeniu w 1979 r. ulg podatkowych przy dziedziczeniu i darowiznach pomieszczeń mieszkalnych²².

Przedstawione wyżej cechy charakterystyczne aktualnej konstrukcji opodatkowania spadków i darowizn prowadzą do wniosku, że niezależnie od stosowania w pewnym zakresie ulg i zwolnień podatkowych, podatek ten pozostaje nadal znacznym obciążeniem finansowym nabywcy majątku. Jeżeli podatnik pragnie utrzymać w posiadaniu nabyty majątek,

których rzeczy i praw majątkowych od podatku od spadków i darowizn (Dz. U. nr 46 poz. 246 § 1 ust. 2).

²¹ Por. art. 15 ust. 1 cyt. ustawy o podatku od spadków i darowizn.

²² Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 kwietnia 1979 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnienia nabycia własności niektórych rzeczy i praw majątkowych od podatku od spadków i darowizn (Dz.U. nr 8 poz. 48).

na przykład dom jednorodzinny, lokal mieszkalny czy zakład rzemieślniczy, jest zmuszony najczęściej do zaciągnięcia kredytu lub ubiegania się o rozłożenie płatności podatku na raty. Jednakże w większości przypadków, szczególnie dla nabywców majątku znacznej wartości i zaliczonych do dalszych klas podatkowych, sprzedaż uzyskanego majątku staje się obiektywną koniecznością (np. dla nabywcy domu jednorodzinnego o wartości 900 000 zł podatek w drugiej klasie podatkowej będzie stanowił około 22% tej wartości, w trzeciej klasie 29% i w czwartej 55%).

Aktualne zasady obciążenia spadków i darowizn wskazują, że ewolucja podatku zmierza w kierunku wykorzystania go głównie do realizacji zadań fiskalnych. O fiskalnych założeniach podatku świadczy chociażby objęcie nim przyrostów majątkowych nieznacznej i średniej wielkości, których opodatkowanie ze społecznego punktu widzenia nie znajduje uzasadnienia. Na fiskalny aspekt podatku wskazuje również objęcie nim tych majątków produkcyjnych (generalnie zwolnionych od opodatkowania), których posiadanie może świadczyć o znacznej zamożności posiadacza, a zatem i możliwości zapłaty przez niego podatku bez większej szkody dla prowadzonej działalności gospodarczej. Niezależnie od zadań fiskalnych podatek ten spełnia również określone zadania społeczne w zakresie korygowania struktury majątków ludności. Realizacja powyższych zadań następuje poprzez utrzymanie silnego oddziaływania podatku na redystrybucję majątków znacznej wartości. Powyższy stan rzeczy nie wydaje się uzasadniony. Zastrzeżenia budzi w szczególności wykorzystanie podatku od spadków i darowizn jako środka realizacji zadań fiskalnych. Wydaje się, że wobec możliwości powstawania, a nawet i pogłębiania pewnych dysproporcji w wielkości majątków ludności, ewolucja podatku powinna iść nie w kierunku wykorzystania go do realizacji zadań fiskalnych, ale zadań o charakterze społecznym.

Opodatkowanie przekazywanych w kręgu rodziny spadkodawcy lub darczyńcy (i nie tylko tej najbliższej) przyrostów majątkowych obejmujących na przykład domek jednorodzinny, samochód, spółdzielcze prawo do lokalu, które powstały w wyniku oszczędności ich właściciela, a często i przyszłych spadkobierców (obdarowanych) jest źródłem powstawania szkodliwych społecznie postaw i odczuć emocjonalnych (np. poczucie krzywdy czy niesprawiedliwości doznanej ze strony organów państwa)²³.

²³ Darowizny (z wyjątkiem przypadków, gdy są dokonywane w celu obejścia podatku od spadków) mogą być ze społecznego punktu widzenia pożądane ze względu na ich humanitarny charakter np. przekazanie określonych dóbr (spółdzielcze prawo do lokalu, lokal własnościowy) na rzecz innego członka rodziny, który znajduje się w trudnych warunkach bytowych lub na rzecz osoby obcej, wobec której darczyńca ma pewne zobowiązania moralne (np. z tytułu opieki). W polskim ustawodawstwie do 1975 r. darowizny zagraniczne były łagodniej opodatkowane (przez przyjęcie innych zasad ich opodatkowania) niż darowizny krajowe, aby umożliwić obywatelom polskim (szczególnie w okresie powojennym) korzystanie z pomocy krewnych zamieszkałych za granicą.

Wprawdzie pewne emocjonalne postawy mogą występować i przy poborze innych podatków, ale specyfika podatku od spadków i darowizn wymaga w szczególności uwzględnienia psychologicznego i socjologicznego aspektu jego oddziaływania. Aby ograniczyć te ujemne społecznie skutki podatku, należałoby zmniejszyć wysokość obciążenia podatkowego oraz rozszerzać zakres ulg i zwolnień podmiotowych, jak i przedmiotowych. Wydaje się jednak, że o wiele lepszym rozwiązaniem będzie całkowita rezygnacja z wykorzystania podatku od spadków i darowizn do realizacji zadań fiskalnych. Celowe będzie natomiast posłużenie się podatkiem dla likwidacji jedynie znacznych dysproporcji w rozmiarach majątków ludności.

Rozstrzygnięcie zagadnienia, czy powstawanie w warunkach rozwiniętego państwa socjalistycznego majątków znacznie odbiegających w swych rozmiarach od przeciętnych jest sprzeczne z zasadami ustroju socjalistycznego, nie jest oczywiście możliwe na gruncie prawa finansowego. Podatek jest bowiem jedynie środkiem realizacji zadań polityki społecznej państwa. W dotychczasowej praktyce o ujemnej ocenie występowania znacznych dysproporcji w wielkości majątków indywidualnych może świadczyć chociażby fakt wprowadzenia w 1975 r. jednorazowego podatku majątkowego, obciążającego wyłącznie majątki znacznej wartości²⁴. Wydaje się jednak, że reformę podatkową w omawianej dziedzinie powinny poprzedzić wyraźne rozstrzygnięcia o charakterze politycznym, które dałyby podstawę do zmiany konstrukcji podatków majątkowych, a w szczególności minimum wolnego od opodatkowania. Przy braku takich ustaleń, będących rezultatem wnikliwej oceny społecznej, podatki majątkowe staną się źródłem ujemnych ze społecznego punktu widzenia zjawisk, za które należy uznać pojawienie się poczucia niezadowolonia i krzywdy wśród tych podatników, którzy swój majątek zgromadzili wyłącznie dzięki własnej pracy i oszczędnościom²⁵.

Należy również podkreślić, że do realizacji omawianych zadań bardziej celowe będzie wykorzystanie zamiast nadzwyczajnych form realnego opodatkowania majątków form stałych, znanych już podatnikom (podatku od spadków⁷ i darowizn). Jednorazowe formy opodatkowania pogłębiają bowiem jedynie poczucie niepewności wśród podatników. Wymaga to oczywiście dość zasadniczej zmiany zasad i konstrukcji opodatkowania.

²⁴ Ustawa budżetowa na rok 1975 z dnia 17 grudnia 1974 r. Dz.U. nr 48 poz. 293 oraz rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1974 r. w sprawie jednorazowego podatku majątkowego Dz.U. nr 1 poz. 3.

²⁵ Minimum wolne od opodatkowania jednorazowym podatkiem majątkowym z 1975 r. zostało ustalone na stosunkowo wysokim poziomie tj. 700 000 zł. Nie można jednak nie zauważyć, że aktualna wartość rynkowa domów jednorodzinnych nawet o średnim standardzie w większości przypadków ją przekracza. W kręgu podatników znalazły się zatem i takie osoby, które w wybudowanie domu zaangażowały oszczędności pochodzące z dochodów z pracy, jak również kredyty bankowe lub otrzymały go w drodze spadkobrania **po najbliższej rodzinie**.

Niezbędne byłoby przede wszystkim podniesienie minimum wolnego od opodatkowania tak, aby przedmiotem był wyłącznie majątek znacznej wartości. Pożądane byłoby również uwzględnienie przy wymiarze podatku dotychczasowego stanu majątkowego nabywcy. W ten sposób podatek mógłby przejmować jedynie nadwyżkę majątku nabywcy (wraz z przyrostem) ponad ustalone minimum. Odnośnie do majątków służących do prowadzenia działalności gospodarczej uzasadnione byłoby nie tylko utrzymanie dotychczasowych zwolnień, ale również rozszerzenie ich zakresu w tych przypadkach, gdy nabywcami tych majątków (np. warsztatu rzemieślniczego) są małżonek i dzieci, i zobowiązują się oni kontynuować prowadzoną przez spadkobiercę (darczyńcę) działalność gospodarczą. Należy przypuszczać, że zmiana zasad opodatkowania spadków i darowizn w powyższym kierunku powinna się spotkać z akceptacją społeczeństwa.

IMPOSITION DE L'ACCROISSEMENT DU FONDS

Résumé

Le problème de l'imposition du fonds est discuté dans la doctrine. La controverse concerne d'un côté l'essentiel de l'accroissement du fonds en tant qu'événement économique, et le caractère de l'impôt comme l'instrument de la charge fiscale de l'autre.

Dans le présent article la notion de l'accroissement du fonds est comprise en tant que changement du fonds individuel dans une période précise. L'impôt qui charge l'accroissement du fonds est qualifié d'impôt sur la fortune.

Les systèmes d'impôts de la plupart des pays réalisent l'imposition de l'accroissement du fonds sous la forme d'impôt sur l'héritage et sur la donation. Le fonctionnement de cet impôt dans un pays socialiste est mis en doute. Voici les questions les plus importantes: L'impôt sur la donation et sur l'héritage est-il inadéquat aux nouvelles conditions socio-économiques? son rôle, est-il déjà accompli? devrait-on l'abandonner? Où bien, dans les nouvelles conditions l'impôt sur l'héritage et sur la donation remplit les autres fonctions qu'avant.

La Pologne a servi d'exemple pour délibérer sur ce problème.

La conclusion de l'analyse des charges fiscales concernant l'héritage et les donations est la suivante: l'impôt subit les transformations afin de s'en servir pour la réalisation des tâches fiscales. Un tel état des choses paraît injustifié. Ils existent des possibilités de créer et d'approfondir les disproportions de grandeur de biens des individus. Dans cette situation l'impôt sur l'héritage et sur la donation devrait annuler ces disproportions c'est-à-dire remplir les tâches sociales.