

Marcin Czerniec
Uniwersytet Wrocławski

Ewolucja podatku od spadków i darowizn z punktu widzenia celów ekonomicznych

1. Zagadnienie ekonomiczne opodatkowania

Podatki jako daniny odgrywają w dzisiejszym świecie ogromną rolę. Ich historyczny rozwój zależał zawsze od rozwoju gospodarki oraz od kształtowania się struktur społecznych i politycznych społeczeństw. Istota ekonomiczna podatku polega w najszerszym ujęciu na przejmowaniu przez państwo rezultatów działalności gospodarczej innych podmiotów. Jest to swego rodzaju przymusowa ofiara materialna, przyjmująca współcześnie postać pieniężną ponoszona na rzecz państwa lub związku publicznoprawnego¹.

Podstawowe znaczenie dla ustalenia granic opodatkowania ma odpowiedź na pytanie, jakie są w danym miejscu i czasie możliwości pokrywania potrzeb publicznych dochodami podatkowymi. Oczywiście jest, że publiczne dochody i wydatki są częścią produktu społecznego, a zatem granic opodatkowania należy szukać w efektywności ekonomicznej systemu gospodarczego. Opodatkowanie w skali mikroekonomicznej powinno być przede wszystkim zgodne z zasadą zdolności świadczenia, czyli zdolności do zapłacenia podatku przez podmiot nim obciążony².

2. Ewolucja podatku od spadków i darowizn

Pierwsze wzmianki dotyczące istnienia podatku od spadków możemy odnaleźć w starożytności³. To właśnie antyczna Grecja, a później Rzym stworzyły fundamenty pod obecne konstrukcje podatkowe. Cesarz August wprowadził ok. 6 r. n.e.

¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 3.

² *Ibidem*, s. 5–6.

³ Szerzej: K. Kornay, *Powszechna historia państwa i prawa*, t. I: *Starożytność*, Warszawa 1961, s. 166 i n.

w Rzymie podatek spadkowy „lex vicesima hereditatum et legatorum”⁴. Ustanowione prawo nakazywało pobierać 5-procentowy podatek od wartości każdego spadku i legatu, z wyjątkiem spadków przechodzących na rzecz krewnych w linii prostej, zstępnych, wstępnych oraz majątków nieprzekraczających sto tysięcy sestercji (obowiązującego wówczas środka płatniczego). Konstrukcja wskazanego podatku, jak na tak odległe czasy, była bardzo rozwinięta. Początkowo płatnikami byli tylko obywatele rzymscy, później objęto nim szerszy krąg ludności, podwyższając stawkę podatkową do 10%. Istniało minimum wolne od opodatkowania, a także zwolnienia o charakterze rodzinnym. Podatek spadkowy został zlikwidowany przez cesarza Justyniana⁵. Bezpośrednie przyczyny tego posunięcia nie zostały odnotowane. Można jedynie domniemywać, że koszty związane z poborem były niewspółmierne do ewentualnych dochodów uzyskiwanych z opodatkowania spadków. Należy pamiętać, że nie mamy do czynienia z prostym wyliczeniem należnego państwu świadczenia, gdyż w pierwszej kolejności należało oszacować wartość majątku, później dopiero odjąć minimum wolne od opodatkowania, a także zastosować niekiedy zwolnienia dla uprawnionych osób. Operacja ta mogła więc nastręczać duże trudności dla poborców i prościej było zrezygnować z tego typu podatku. Nieco inaczej kształtowała się sprawa opodatkowania darowizn, pozostawały one w cieniu podatku spadkowego. Dokonując analizy materiałów źródłowych, można zaryzykować stwierdzenie, iż zarówno Grecja, jak i Rzym nie stosowały opodatkowania darowizny we współczesnym tego słowa znaczeniu. Wynikało to – moim zdaniem – ze sformułowanej, co prawda dużo później, teorii ewolucji rodziny i jej prawa własności, a także z faktu, że formą wcześniejszych darowizn były po części legaty, czyli przeznaczone przez spadkodawcę w testamencie określone świadczenia majątkowe dla osoby niebędącej spadkobiercą. Kształtowało się to jeszcze przez następnych kilka stuleci.

Likwidacja podatku spadkowego dokonana przez cesarza Justyniana nie przesądziła o jego całkowitym unicestwieniu. Wraz z podziałem Cesarstwa Rzymskiego i późniejszym upadkiem cesarstwa zachodniego zakończyła się pewna epoka usystematyzowanego porządku prawnego. Na jej podwalinach zaczęły rozwijać się nowe formy państwowości. Z upływem czasu rozwój prawa, administracji oraz finansów, w nowo powstających państwach wymusił powrót do rzymskich rozwiązań, które jako ponadczasowe przeżywały swój renesans. Tak też stało się z podatkiem spadkowym, który początkowo jako forma daniny, a później podatek został przywrócony do funkcjonowania. Przez lata w literaturze prawa finansowego można było odnaleźć wiele teorii uzasadniających jego istnienie. Istotne jest też przedstawienie poglądów na temat możliwości, w ówczesnym okresie, dziedziczenia majątków przez poszczególnych członków rodzin i konsekwencji stąd wynikających.

⁴ H. Radziszewski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1917, s. 333.

⁵ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 20.

Na przełomie XIX i XX w. Adolf Wagner przedstawił teorię głoszącą, iż w zamierzonych czasach rodzina stanowiła zamknięty krąg, na czele którego stał człowiek będący głową rodziny. To on był właścicielem całego rodzinnego majątku i stanowił o jego przekazaniu następcom. Własność indywidualna była bardzo mało rozwinięta, a własność rodzinna dawała bezpieczeństwo jej przetrwania i pomnażania w przyszłości. Z biegiem czasu następował jednak proces indywidualizacji jednostki ludzkiej, zaczęły wyłaniać się prawa i obowiązki poszczególnych obywateli. Duży wpływ organów państwa na życie społeczeństwa doprowadził do możliwości partycypowania państwa w pozostawionym przez nich majątku. Tak więc zrodziła się koncepcja podatku spadkowego. Podatek ten traktowany był również jako narzędzie niwelujące lub w znacznym stopniu zmniejszające majątki. Zwolennicy takiego stanowiska chcieli zaprowadzić i utrzymać równość majątkową obywateli, korzystną z wielu powodów. Dużego znaczenia nabrały tu argumenty pedagogiczne, zgodnie z którymi pozostawienie dzieciom zbyt wielkich fortun działa na nie demoralizująco. Tę dość oryginalną teorię próbowano wprowadzić w życie w stanie Illinois w USA, gdzie powstał projekt ustawy ograniczającej wysokość spadków w linii prostej do 500 tys. dolarów, a w innych przypadkach do 100 tys. dolarów. Pozostała nadwyżka miała przepadać na rzecz Skarbu Państwa⁶. Wraz z rozwojem tendencji antykapitalistycznych wielu pisarzy uważało wzbogacanie się przez spadek za nieusprawiedliwione. Odróżniano dochód zapracowany od niezapracowanego. W związku z tym opodatkowanie spadków, nawet gdy było wysokie, znajdowało swoich obrońców. Najbardziej skrajne poglądy wygłaszała szkoła „saint-simonistów”⁷, z czołowym jej przedstawicielem Saint-Simonem, utopijnym socjalistą. Osoby reprezentujące ten nurt myślowy nie uznawali dochodów bez pracy, przemawiali za wysokim podatkiem spadkowym, który miał być narzędziem do stopniowego uspołeczniania prywatnych majątków. Poglądy te choć nie dają się pogodzić z obecną rzeczywistością, wywarły ówczesny duży wpływ na późniejsze idee zawarte w manifestach komunistycznych. Istniała również teoria opierająca się na argumentacji, że podatek spadkowy jest niezbędnym uzupełnieniem podatku dochodowego, pozwala bowiem administracji skarbowej na kontrolowanie rzeczywistych dochodów podatnika. Przeciwnicy tego stanowiska twierdzili z kolei, że oszacowanie majątku następujące w drodze wymierzenia podatku spadkowego nie zawsze pozwala na ocenienie przyszłych dochodów, jakie może on przynosić. Powoływano się przy tym na przykłady z Francji i Rosji, gdzie istniał tylko podatek spadkowy, bez podatku dochodowego⁸. Należy przypomnieć, iż przy takim rozwiązaniu podatnicy mogli być skłonni do usuwania poszczególnych składników majątku spadkowego celem niepłacenia podatku. Ze względu na celowość opodatkowania spadków konieczne było opo-

⁶ Szerzej: H. Radziszewski, *op. cit.*, s. 333.

⁷ Szerzej: A. Bazard, B. Enfantin, *Doktryna Saint-Simona*, Warszawa 1961.

⁸ Szerzej: H. Radziszewski, *op. cit.*, s. 333.

datkowanie darowizn, jednak – jak wspomniałem – pozostawały one w cieniu opodatkowania spadków. Często w literaturze podkreślano podobieństwo darowizny do spadku, wskazując, że obdarowany bogaci się, pomimo iż nabyty majątek nie został przez niego zapracowany⁹. Dlatego można przypuszczać, że darowizny były również obciążane podatkiem spadkowym, gdyż formalny zwrot ustawowy „podatek od darowizn” pojawił się dopiero w końcu XIX w.

Innym równie ważnym problemem dotyczącym opodatkowania spadków i darowizn było uprawnienie do dziedziczenia. Trzeba wyraźnie wskazać na jakże odmienne i krzywdzące dla wielu osób zasady dziedziczenia obowiązujące w minionych czasach, tak diametralnie inne od istniejących obecnie. Ustawodawstwo antycznej Grecji i Rzymu nie wprowadzało dyskryminacji poszczególnych członków rodziny spadkodawcy. Istotne odrębności zaczęły się pojawiać w okresie wczesnego średniowiecza. Początkowo prawo do spadku przysługiwało tylko synom zmarłego, bez możliwości dziedziczenia nieruchomości przez kobiety¹⁰. Inną kwestią było dziedziczenie wszystkich zstępnych zrodzonych ze związków pozamałżeńskich, którym to stanowczo odmawiano tego prawa zarówno w krajach prawa zwyczajowego, jak i pisanego¹¹. Praktycznie odrębności występujące na tle uprawnień do spadku istniały do końca XIX w.

2.1. Podatek od kaduków jako pierwszy podatek od spadków na ziemiach polskich

Dostępne teksty źródłowe pozwalają stwierdzić, iż w dawnej Polsce istniały ślady płaconych przez włościan szlachcie danin pod nazwą spuścizny, odumarłszczyzny, czyli żałobnego, tzw. dzielnego od spadku i następującego po nim działu. Istniały również opłaty od wdów chcących powtórnie zawrzeć związek małżeński, a także płaconych od spadków po cudzoziemcach zmarłych w kraju. Opłat tych nie możemy jednak nazwać podatkiem spadkowym, dlatego że pierwsze z wymienionych opierały się na dowolności i na indywidualnych stosunkach panujących między włościanami a szlachtą, opłaty zaś od majątków pozostających po cudzoziemcach zmarłych w kraju były właściwie opłatą niesпадkową *sensu stricte*, lecz „opłatą wywozową”¹² uiszczaną, gdy poszczególne dobra były wywożone za granice

⁹ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 302.

¹⁰ Szerzej: J. Bardach, B. Leśnodorski, M. Pietrzak, *Historia ustroju i prawa polskiego*, Warszawa 1998, s. 146; B. Lesiński, *Stanowisko kobiety w polskim prawie ziemskim do połowy XV w.*, Studia nad historią państwa i prawa II, t. 4, Wrocław 1956, s. 210 i n. – autor wskazuje na obowiązek istniejący po stronie księcia przejmującego spadek, polegający na wyposażeniu wdowy i córek po zmarłym ze względu na niemożność dziedziczenia przez nie dóbr nieruchomości; K. Kolańczyk, *Najdawniejsze polskie prawo spadkowe*, Poznań–Kraków 1939, s. 138.

¹¹ M. Planiol, *O spadkach*, Warszawa 1927 – osoby takie były uważane za niemające żadnej rodziny, z czego wnioskowano, że nie mają po kim dziedziczyć, chyba że po własnych dzieciach prawnych.

¹² J. Louis, *Prawo spadkowe*, Kraków 1861, s. 227.

państwa. Majątek pozostawiony przez zmarłego Polaka nie podlegał opodatkowaniu. Potwierdzają to postanowienia zawarte w Konstytucji Rzeczypospolitej z 1776 r., która zaprowadzając przymus płacenia na rzecz Skarbu Państwa odsetek od zgromadzonych kapitałów, uwolniła od tego obowiązku sumy zapisane przez spadkodawcę w testamencie i przekazane spadkobiercom¹³.

Za pierwowzór polskiego podatku od spadków często uważany był „podatek od kaduków”¹⁴; tzw. *caduca* to spadki przypadające na rzecz państwa, gdy nie ma spadkobierców. Przepisy wydane na terenie Korony i Litwy stanowiły, iż przy nabyciu nieruchomości w drodze *iure caduco* jej wartość była szacowana przez urzędników ziemskich lub grodzkich, a nabywca był zobowiązany wpłacić do skarbcza królewskiego połowę tak ustalonej wartości. Można więc przypuszczać, że administracja skarbową była zainteresowana szybkim spieniężeniem otrzymanych przysporzeń, gdyż dla kupującego zapłacenie połowy kwoty z oszacowanej wartości nieruchomości stanowiło sytuację korzystną. Owe zainteresowanie wynikało zapewne z dużego rozproszenia osad ludzkich na terenie państwa, a także z braku możliwości odpowiedniego administrowania otrzymanymi dobrami. Z upływem lat podatek spadkowy kształtował się na płaszczyźnie opłat od przeniesienia własności. Był uważany początkowo za podatek od obrotu. Państwo obciążało nabycie majątku w drodze spadku opłatami stemplowymi podobnie jak nabycie majątku pod tytułem odpłatnym. Czasami używano też terminu „opłaty od spadków”¹⁵. Taka sytuacja kształtowała się aż do końca bytu Polski jako samodzielnego państwa, po którym przyszedł okres narzucania rozwiązań właściwych dla poszczególnych państw zaborczych.

2.2. Podatek od spadków i darowizn na ziemiach polskich w okresie międzywojennym

Po odzyskaniu przez Polskę niepodległości uregulowania dotyczące podatku od spadków i darowizn opierały się na aktach prawnych państw zaborczych. Należy wymienić przede wszystkim:

- Ustawę z dnia 18 czerwca 1901 r. o należnościach od przeniesień majątku Austrii¹⁶;

- Ustawę o podatku spadkowym z 10 września 1919 r. Rzeszy¹⁷.

Niewydanie przez nasz kraj własnego prawa w tym zakresie wynikało z niedokończenia unifikacji i kodyfikacji prawa cywilnego w okresie międzywojennym.

¹³ A. Sozański, *Konstytucje – rejestr chronologiczny*, Gdańsk 1867.

¹⁴ R. Rybarski, *Skarbowość Polski w dobie rozbiorów*, Kraków 1937, s. 267.

¹⁵ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 301.

¹⁶ Dz.U. pr. austr. z 1901 r., Nr 74.

¹⁷ Dz.U. Rzeszy z 1919 r., s. 1543.

Niemniej jednak polski ustawodawca, dążąc do ustanowienia względnej jednolitości w zakresie tego podatku, wydał:

- Ustawę z dnia 20 maja 1920 r. w sprawie przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn¹⁸;
- Ustawę z dnia 24 marca 1923 r. w przedmiocie wyrównania opłaty stemplowej oraz podatku od spadków i darowizn¹⁹;
- Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 18 grudnia 1923 r. w sprawie zastosowania stałej jednostki od podatków: spadkowego i od darowizn²⁰;
- Ustawę z dnia 26 marca 1935 r. o poborze 10% dodatku do opłat stemplowych, podatków pośrednich oraz 15% dodatku do podatków bezpośrednich oraz spadkowego i od darowizn²¹.

Ustawa z dnia 20 maja 1920 r. mówiąca o opodatkowaniu spadków i darowizn ustanowiła nowe przepisy dla byłego zaboru rosyjskiego, a na obszarze byłego zaboru austriackiego i dzielnicy pruskiej pozostawiła obowiązujące tam regulacje, czyniąc stosowne zmiany. Akt ten, mimo iż nie ujednolicił w pełni opodatkowania spadków i darowizn, stanowił ważny element dla prawidłowego poboru podatku. Wprowadził nowe minimum wolne od podatku, za podstawę wymiaru przyjęto czystą wartość nabytego majątku według stanu z dnia otwarcia spadku lub otrzymania darowizny, a obliczenie podatków następowało po potrąceniu długów i ciężarów od wartości ogólnej. Ustanowiono również wyłączenia i zwolnienia. Stawki podatkowe kształtowały się w zależności od jednej z sześciu grup podatkowych od 2 do 60% w przypadku osób niespokrewnionych, otrzymujących ponad dwa miliony marek polskich (obowiązującego wówczas środka płatniczego).

W Europie okres międzywojenny odznaczał się bardzo znaczącym i częstym podwyższaniem stawek podatku spadkowego. Wszystkie państwa wykazywały tendencje wzrostowe w tym zakresie. Rekord osiągnęło ustawodawstwo włoskie w 1921 r., wprowadzając stawki przy dziedziczeniu między rodzicami a dziećmi na poziomie 32,40%, między małżonkami – 43,20%, rodzeństwem – 50,40%, między obcymi – 90%, ale jak obliczył L. Einaudi, w pewnych wypadkach, gdy dziedzic miał już własny majątek, mogło się zdarzyć, że podatek wynosił 102,75% wartości dziedziczzonego majątku²². Takie postępowanie, będące swoistą konfiskatą majątku, doprowadzało do słusznych negatywnych reakcji ze strony obywateli. Dekretem z 1923 r. został we Włoszech zniesiony podatek spadkowy przy dziedziczeniu wewnątrz grupy rodzinnej, tzn. wewnątrz linii prostej między małżonkami, rodzeństwem, wujami, stryjami, a potomstwem rodzeństwa. Następstwem tej decyzji było stopniowe ograniczanie wysokości stawek podatku spadkowego

¹⁸ Dz.U. z 1920 r., Nr 49, poz. 299.

¹⁹ Dz.U. z 1923 r., Nr 44, poz. 269.

²⁰ Dz.U. z 1923 r., Nr 134, poz. 114.

²¹ Dz.U. z 1935 r., Nr 22, poz. 127.

²² R. Rybarski, *op. cit.*, s. 305.

w Europie, dotyczy to również Polski²³, oraz stanowienie go bardziej przystępnym dla obywatela.

2.3. Dekret dotyczący podatku od nabycia praw majątkowych

Dekretem z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych²⁴ wprowadzono nowy, nieznany dotychczas polskiemu systemowi prawnemu podatek. Jednocześnie wraz z jego uchwaleniem przestały obowiązywać wszystkie istniejące przedwojenne akty prawne w przedmiocie opodatkowania spadków i darowizn. Swoim zakresem obejmował wszelkie przejścia praw majątkowych, a więc odpłatne i nieodpłatne nabycie. Włączono tam również nabycie w drodze spadku i darowizny²⁵.

Podstawą do poboru podatku były ponadto:

- Rozporządzenie MF z dnia 12 października 1951 r. w sprawie wykonania dekretu o podatku od nabycia praw majątkowych²⁶;
- Rozporządzenie MF z dnia 15 listopada 1957 r. w sprawie zwolnienia nabycia niektórych praw majątkowych od podatku od nabycia praw majątkowych²⁷;
- Zarządzenie MF z dnia 1 października 1952 r. w sprawie poboru przez notariuszy niektórych danin publicznych²⁸.

Zgodnie z definicją ustanowioną przez ustawodawcę nabycie odpłatne zachodziło wówczas, gdy po obu stronach biorących udział w nabyciu powstały obowiązki, np. przy umowie dzierżawy nabywca zobowiązał się do wydania rzeczy będącej przedmiotem sprzedaży, a zbywca do uiszczenia ceny kupna. Nabycie nieodpłatne polegało na bezpłatnym przysporzeniu majątkowym na rzecz nabywcy kosztem majątku zbywcy. Do grupy przejść praw majątkowych pod tytułem nieodpłatnym, podlegających opodatkowaniu według zasad o nieodpłatnym nabyciu praw majątkowych, należały nabycia w drodze:

- darowizny,
- użyczenia,
- świadczenia na rzecz osoby trzeciej,
- pewnych faktów powodujących przejście prawa majątkowego takich jak śmierć (nabycie w drodze spadku) lub upływ czasu (nabycie w drodze zasiedzenia).

Charakterystycznym elementem dekretu była dwoistość jego regulacji. Część przepisów była wspólna dla obydwu rodzajów nabycia, jednak problematyka

²³ *Ibidem*.

²⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 1951 r., Nr 9, poz. 74 z późn. zm.

²⁵ Szerzej: N. Gajl, *Modele podatkowe*, Warszawa 1996, s. 82.

²⁶ Dz.U. z 1952 r., Nr 7, poz. 43.

²⁷ Dz.U. z 1957 r., Nr 58, poz. 301.

²⁸ M.P. z 1952 r., Nr 88, poz. 1375.

zwolnień, podstawy opodatkowania czy stawek podatkowych została uregulowana odrębnie. Ustawodawca zwolnił od obowiązku uiszczania tego podatku: Skarb Państwa i podmioty gospodarki społecznej, w pewnych przypadkach państwa obce, Związek Bojowników o Wolność i Demokrację, fundacje dla niesienia pomocy wymienionym osobom oraz Związek Samopomocy Chłopskiej. Ponadto zwolnienie od podatku przyznano osobom prawnym, które miały na celu ogólną użyteczność lub cele naukowe, oświatowe, kultu religijnego, opieki społecznej itd.

Przy nabyciu w drodze spadku lub darowizny ustawa wyłączyła z obowiązku podatkowego obywateli państw obcych nabywających w drodze dziedziczenia rzeczy ruchome znajdujące się w kraju lub prawa majątkowe podlegające wykonaniu w kraju, gdy w dniu otwarcia spadku nie byli obywatelami polskimi, z wyjątkiem sytuacji posiadania miejsca zamieszkania w kraju. Skarb Państwa w ówczesnym okresie był bardzo zainteresowany pozyskiwaniem dewiz, czego wyrazem zapisanym w ustawie było zwolnienie od podatku znajdujących się za granicą i przekazanych do kraju walut państw obcych także gdy zostały uzyskane ze spieniężenia nabytego nieodpłatnie majątku położonego za granicą. Podstawę opodatkowania przy nieodpłatnym nabyciu stanowiła wartość tych praw po potrąceniu długów i ciężarów. Opodatkowania dokonywano według stanu prawa z dnia jego nabycia, a według wartości prawa z dnia dokonania wymiaru. Jeżeli przed dokonaniem wymiaru nastąpił ubytek w przedmiocie prawa majątkowego spowodowany siłą wyższą, to szacunku prawa dokonywano według stanu prawa w dniu dokonania wymiaru, a ewentualne odszkodowanie za ubytek wliczało się do podstawy wymiaru.

Zaliczenie do odpowiedniej klasy podatkowej następowało według osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której prawa zostały nabyte:

- klasa I obejmowała małżonka, dzieci i dalszych zstępnych;
- klasa II obejmowała rodziców spadkodawcy, rodzeństwo i jego przysposobionych;
- klasa III obejmowała zstępnych rodzeństwa i pasierbów;
- klasa IV obejmowała innych nabywców nie uwzględnionych we wcześniejszych klasyfikacjach.

Dekret, który obowiązywał przez 27 lat, podlegał kilkukrotnej nowelizacji²⁹. Po dokonanych zmianach stopy procentowe zależnie od klasy podatkowej kształtowały się następująco:

- w klasie I od 5 do 24%,
- w klasie II od 10 do 36%,
- w klasie III od 15 do 48%,
- w klasie IV od 30 do 77%.

²⁹ Zmiany wynikały z: Dz.U. z 1949 r., Nr 42, poz. 309; związane z denominacją złotych przeprowadzoną ustawą z dnia 25 października 1950 r. o zmianie systemu pieniężnego (Dz.U. z 1950 r., Nr 50, poz. 459; Dz.U. z 1951 r., Nr 02, poz. 19; Dz.U. z 1974 r., Nr 7, poz. 77).

Należy zauważyć, iż Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 grudnia 1974 r. w sprawie zmiany wysokości podatku od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych i wysokości niektórych opłat³⁰ istotnie podniosło stopy procentowe podatku w stosunku do uregulowań wcześniejszych, przy porównywalnych podstawach opodatkowania. Ponadto te restrykcyjne dla podatników ustalenia znalazły wyraz w nowej ustawie dotyczącej opodatkowania spadków i darowizn.

2.4. Opodatkowanie spadków i darowizn w świetle ustawy z 19 grudnia 1975 r.

Z dniem 1 stycznia 1975 r. zrezygnowano ze stosowanego dotychczas wspólnego opodatkowania odpłatnego i nieodpłatnego nabycia praw majątkowych i do systemu podatkowego Polski Rzeczypospolitej Ludowej wprowadzono ustawę o podatku od spadków i darowizn³¹. Jednocześnie w tym dniu utracił moc dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych w części dotyczącej nieodpłatnego nabycia praw majątkowych. Zakresem przedmiotowym ustawy objęte zostało nabycie własności rzeczy znajdujących się w kraju i praw majątkowych wykonywanych w kraju, w drodze spadku lub darowizny przez osoby fizyczne i prawne niebędące jednostkami gospodarki uspołecznionej. Podatkowi podlegało również nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek jego śmierci.

Opodatkowaniu nie podlegało:

- nabycie własności rzeczy ruchomych w kraju lub praw majątkowych polegających wykonaniu w kraju, jeżeli w dniu nabycia ani nabywca, ani też spadkodawca lub darczyńca nie byli obywatelami polskimi i nie mieli stałego miejsca zamieszkania lub siedziby w Polsce;
- nabycie w drodze darowizny pieniędzy lub innych rzeczy ruchomych albo praw majątkowych przez osoby prawne niebędące jednostkami gospodarki uspołecznionej, mającej na celu działalność naukową, oświatową, kulturalną itd., jeżeli wartość takich darowizn otrzymanych od tej samej osoby nie przekracza w ciągu roku trzydziestu tysięcy zł.

Ustawa przewidywała zwolnienia od podatku, które obejmowało nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części oraz innych praw do takiego gospodarstwa lub jego części, jak również działki przyzagrodowej, z wyjątkiem:

- gospodarstw rolnych położonych na terenie miast o liczbie mieszkańców powyżej stu tysięcy;
- budynków mieszkalnych na terenie miast;

³⁰ Dz.U. z 1974 r., Nr 51, poz. 322.

³¹ Dz.U. z 1975 r., Nr 45, poz. 228.

– nadwyżki ponad czterysta tysięcy zł wartości budynków mieszkalnych położonych na terenie gmin, budynków zajętych na cele chowu i wylęgu drobiu lub hodowli zwierząt futerkowych wraz ze stadem hodowlanym;

– urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców;

– nadwyżki wartości obszarów sadów ponad trzy ha.

Zwolnione zostało także nabycie praw do wkładów w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub spółdzielni kółek rolniczych, nabycie w drodze spadku praw autorskich, z wyjątkiem należności z zawartych przez autora umów wydawniczych lub umów o rozpowszechnianie utworów w inny sposób, wykonywanych w okresie dwóch lat od dnia otwarcia spadku, jeżeli chodzi o umowy wydawnicze, a w okresie jednego roku w przypadku umów dotyczących rozpowszechniania w inny sposób. Ustawodawca przewidział również zwolnienie od podatku wartości dewiz uzyskanych ze spieniężenia majątku położonego za granicą.

Podstawę opodatkowania stanowiła czysta wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia dokonania wymiaru podatku. Jeżeli przed dokonaniem wymiaru podatku nastąpił ubytek rzeczy spowodowany siłą wyższą, to do ustalenia wartości przyjmowało się stan rzeczy w dniu dokonania wymiaru, a odszkodowanie uzyskane z tytułu ubezpieczenia wliczało się do podstawy wymiaru. Wysokość podatku była ustalona w zależności od grupy podatkowej, do której był zaliczony nabywca.

Ustawa przewidywała cztery grupy podatkowe:

– grupa I obejmowała małżonka, zstępnych, przysposobionych, zięcia i synową;

– grupa II obejmowała wstępnych spadkodawcy i jego rodzeństwo;

– grupa III obejmowała zstępnych rodzeństwa;

– grupa IV obejmowała innych nabywców.

W stosunku do spadkobierców zaliczonych do pierwszej grupy podatkowej opodatkowaniu podlegało nabycie od jednej osoby własności rzeczy i praw majątkowych o czystej wartości przekraczającej pięćdziesiąt tysięcy zł. W pozostałych grupach kwota ta była niższa i wynosiła trzydzieści tysięcy zł. Stanowiło to swojego rodzaju nowość wprowadzoną przez ustawodawcę, która wyrażała uprzywilejowanie spadkobierców z I grupy podatkowej, gdyż ustawy wcześniejsze nie wprowadzały takiego zróżnicowania. Nie można jednak mówić w tym wypadku o radykalnej poprawie sytuacji osób zobowiązanych do zapłaty podatku i jednocześnie przychylności państwa w zakresie tych zobowiązań. Minimum wolne od opodatkowania zostało przyjęte również co do otrzymywanych darowizn, jednak w przypadku wielokrotnego nabycia rzeczy i praw majątkowych od tej samej osoby, do ich łącznej wartości doliczało się wartość rzeczy i praw majątkowych nabytych od tej osoby w okresie pięciu lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie. Intencją ustawodawcy w tak ukształtowanej normie prawnej by-

ło zapewne ograniczenie możliwości uchylania się od zapłacenia podatku od darowizny przez wielokrotne obdarowywania i zarazem korzystanie z kwoty wolnej od opodatkowania.

Progresywne stopy procentowe podatku kształtowały się w zależności od grupy podatkowej i wynosiły:

- w grupie I od 10 do 24%,
- w grupie II od 10 do 36%,
- w grupie III od 15 do 48%,
- w grupie IV od 30 do 77%.

W przypadku opodatkowania darowizn pochodzących z zagranicy ustawodawca przyjął odrębne kryterium klasyfikacji obdarowanych do danej grupy podatkowej, stanowiąc, iż podatek oblicza się bez względu na stosunek nabywców do darczyńców, w wysokości przewidzianej dla nabywców zaliczonych do III grupy podatkowej, jeżeli nabywcą jest osoba fizyczna, a do IV grupy podatkowej, jeżeli nabywcą jest osoba prawna.

Uregulowania przyjęte w tej ustawie zawierały niewiele ulg podatkowych, z wyjątkiem obniżki o 50% podatku należnego od nabycia w drodze spadku przez małżonka i zstępnych domu jednorodzinnego, samodzielnego lokalu mieszkalnego czy spółdzielczego prawa do lokalu, jeżeli spadkobiercy ci do dnia otwarcia spadku zamieszkiwali w tym domu lub lokalu. Ze względu na stosunkowo wysokie stawki podatkowe, zwłaszcza w trzeciej i czwartej grupie, omawiany podatek możemy zaliczyć do dość restrykcyjnego. Rada Ministrów otrzymała upoważnienie ustawowe do zwalniania od podatku poszczególnych rodzajów nabycia lub poszczególnych grup podatników oraz do obniżania wysokości podatku i podwyższania kwoty niepodlegającej opodatkowaniu, jednak przez siedmioletni okres obowiązywania tego aktu nie wykorzystała przysługującej jej kompetencji. Ustawa utraciła moc obowiązującą 28 lipca 1983 r.

3. Obowiązująca regulacja prawna w zakresie opodatkowania spadków i darowizn

Ustawa o podatku od spadków i darowizn funkcjonuje w polskim systemie prawnym od ponad dwudziestu lat. Przez ten okres ustawodawca dokonywał kilku jej zmian³². Miały one charakter systemowy. Przeprowadzone pod koniec 1995 r. były połączone z zawężeniem zakresu podmiotowego ustawy. Próbą reformy tego podatku była nowelizacja dokonana w połowie lat dziewięćdziesiątych. Jednak dopiero w 2003 r. można było mówić o dokonanych radykalnych zmianach popra-

³² Pierwszą nowelizację przeprowadzono Ustawą z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. z 1989 r., Nr 74, poz. 443), drugą zaś Ustawą z dnia 29 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 1995 r., Nr 85, poz. 428).

wiających jej spójność i zakres stosowania³³ oraz o likwidacji rozbieżności w interpretacji przepisów dokonywanych przez NSA i SN, a także wyjaśnień Ministerstwa Finansów.

3.1. Zakres przedmiotowy podatku

Przedmiot opodatkowania jest często określany w ustawach nie tylko w kategoriach zachowań podmiotów podlegających opodatkowaniu, lecz także w ujęciu niejako fizycznym. Ustawodawca używa pewnego rodzaju skrótu myślowego, traktując przedmiot jako dochód, przychód lub majątek w ich sensie fizycznym, a nie osiąganie dochodu, obrotu czy też majątku. W każdym razie w procesie stosowania prawa podatkowego należy brać pod uwagę to niejako dwoiste rozumienie przedmiotu, z którym można się spotkać w niektórych konstrukcjach prawnych – określone zachowanie się podmiotu podatku oraz obiekt tego zachowania³⁴. Podatkowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy i praw majątkowych tytułem:

- spadku,
- darowizny,
- zasiedzenia,
- nieodpłatnego zniesienia współwłasności,
- zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny lub w postaci powołania do spadku albo w postaci zapisu,
- otrzymania praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy, na wypadek jego śmierci.

3.2. Zakres podmiotowy podatku

Podmiot podatku stanowi kolejny element konstrukcyjny podatku ujęty w hipotezie normy prawnej. Jest nim taka jednostka życia społecznego, na którą ustawa nakłada obowiązek podatkowy (podatnik). Mogą to być podmioty oznaczone według zasad właściwych dla innych gałęzi prawa lub też specjalne ich kategorie występujące tylko w prawie podatkowym (np. pojęcie osób fizycznych lub prawnych zaczerpnięte z prawa cywilnego albo też swoista dla prawa podatkowego kategoria podmiotów, jakimi są podatkowe grupy kapitałowe)³⁵. Ustawa o podatku od spadków i darowizn nakłada obowiązek podatkowy na osoby fizyczne

³³ W trakcie prac sejmowych nad zmianą ustawy rozwinęła się dyskusja nad zasadnością istnienia samego podatku. Jan Maria Rokita stwierdził, że rządowy projekt „fiskalizuje państwo a nie zmniejsza fiskalizacji”. Poseł zapowiadał wówczas, że jego klub opowie się za likwidacją podatku od spadków; szerzej: K. Tomaszewski, *Od spadków czy darowizn*, „Gazeta Prawna”, 2002, nr 168, s. 4.

³⁴ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 46.

³⁵ *Ibidem*, s. 44.

będące obywatelami polskimi i mające miejsce stałego pobytu lub siedziby na terytorium RP. Osoby prawne oraz inne podmioty niebędące osobami fizycznymi na mocy nowelizacji ustawy przeprowadzonej w 1989 r. zostały wyłączone z jej zakresu podmiotowego i mają do nich zastosowanie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³⁶.

Osoby objęte ustawą zostały zaliczone do trzech grup podatkowych.

I grupa podatkowa obejmuje:

- małżonka,
- zstępnych (dzieci, wnuki),
- wstępnych (rodziców, dziadków),
- zięcia, synową,
- rodzeństwo,
- ojczyrna, macochę,
- teściów.

II grupa podatkowa obejmuje:

- zstępnych rodzeństwa (siostrzeńcy, siostrzenice, bratankowie, bratanice),
- rodzeństwo rodziców (ciotki, wujowie, stryjowie),
- zstępnych i małżonków pasierbów,
- małżonków rodzeństwa i rodzeństwo małżonków,
- małżonków rodzeństwa małżonków (bratowe, szwagierki, szwagrowie),
- małżonków innych zstępnych (mąż wnuczki, prawnuczki, żona wnuka, prawnuka).

III grupa obejmuje innych nabywców, czyli dalszych krewnych i powinowatych oraz osoby obce.

3.3. Wyłączenia i zwolnienia

Ustawa o podatku od spadków i darowizn w sposób wyczerpujący wymienia wyłączenia i zwolnienia, które stanowią kolejny element konstrukcji podatku. Wyłączają one z opodatkowania pewne podmioty lub zawężają jego zakres przedmiotowy. Chodzi o tzw. ulgi i zwolnienia systemowe, stanowiące element konstrukcyjny stanu faktycznego określonego w poszczególnych ustawach podatkowych³⁷. Warto wskazać różnicę między wyłączeniem z opodatkowania a zwolnieniem podatkowym. Tak więc przy wyłączeniach obowiązek podatkowy nie obciąża danego podmiotu, w przypadku zaś zwolnień obowiązek podatkowy ciąży na podatniku, ale na mocy konkretnego przepisu odstępuje się od poboru podatku³⁸.

Zgodnie z tym ustawa wyłącza z podatku od spadków i darowizn:

³⁶ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. Dz.U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 z późn. zm.

³⁷ R. Mastalski, *op. cit.* s. 47.

³⁸ Szerzej: E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, t. II, Warszawa 2000, s. 20.

– nabycie własności rzeczy ruchomych znajdujących się na terytorium RP lub praw majątkowych podlegających wykonaniu na terytorium RP, jeżeli w dniu nabycia ani nabywca, ani też spadkodawca lub darczyńca nie byli obywatelami polskimi i nie mieli stałego pobytu na terytorium RP;

– nabycie w drodze spadku lub darowizny praw autorskich i praw pokrewnych, praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych oraz wierzytelności wynikających z tych praw;

– nabycie środków z pracowniczego programu emerytalnego na podstawie rozrządzenia dokonanego przez uczestnika na wypadek jego śmierci lub w drodze spadku;

– nabycie w drodze spadku środków zgromadzonych na rachunku zmarłego członka otwartego funduszu emerytalnego³⁹;

– nabycie w drodze spadku środków zgromadzonych na indywidualnym koncie emerytalnym⁴⁰.

W zakresie zwolnień podatkowych ustawa stanowi, że przysługują one tylko wówczas, gdy spadkobierca jest obywatelem polskim lub ma miejsce stałego pobytu na terenie RP. Możemy dokonać podziału na kilka grup zwolnień:

a) dotyczące gospodarstw rolnych i działalności rolniczej przez:

• nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części oraz innych praw do takiego gospodarstwa lub jego części, jak również działki przyzagrodowej, z wyjątkiem:

– budynków mieszkalnych,

– budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym, urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, takich jak: szklarnie, inspekty pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców; jednak gdy nabywcami tych składników są zstępni lub małżonek, z podstawy opodatkowania wyłącza się ich wartość, pod warunkiem że te budynki i urządzenia będą wykorzystywane przez nabywcę nadal w stanie niepogorszonym i zgodnie z ich przeznaczeniem w ramach gospodarstwa rolnego przez co najmniej pięć lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny,

• nabycie w drodze spadku budynków mieszkalnych nadanych na podstawie przepisów o osadnictwie rolnym⁴¹,

• nabycie praw do wkładów w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub spółdzielni kółek rolniczych,

• nabycie własności budynków gospodarczych służących bezpośrednio do produkcji rolniczej prowadzonej na użytkach rolnych o powierzchni do jednego

³⁹ Ustawa z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, Dz.U. z 1997 r., Nr 139, poz. 934 z późn. zm.

⁴⁰ Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o indywidualnych kontach emerytalnych, Dz.U. z 2004 r., Nr 116, poz. 1205.

⁴¹ Dekret z dnia 6 września 1946 r. o ustroju rolnym i osadnictwie na obszarze Ziemi Odzyskanych i byłego Wolnego Miasta Gdańska, Dz.U. z 1946 r., Nr 139, poz. 934 z późn. zm.

hektara, gdy nabywcą jest osoba prowadząca gospodarstwo rolne zaliczona do I grupy podatkowej,

- nabycie przez rolnika pojazdów mechanicznych i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów i maszyn pod warunkiem, że w ciągu trzech lat od daty ich otrzymania nie zostaną one przez nabywcę sprzedane lub darowane osobom trzecim,

- nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części wraz z budynkami mieszkalno-gospodarczymi oraz innych praw do takiego gospodarstwa lub jego części, jeżeli umowa zostanie zawarta na podstawie przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników⁴²;

b) dotyczące prowadzonej przez spadkodawcę lub darczyńcę działalności gospodarczej i związanych z nią składników majątkowych przez:

- nabycie przez małżonka lub zstępnych w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego, usługowego lub jego części, pod warunkiem że zakład ten będzie prowadzony przez nabywcę w stanie nieporoszonym przez co najmniej pięć lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny,

- nabycie przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą w drodze darowizny maszyn, urządzeń i narzędzi otrzymanych z zagranicy, pod warunkiem że je zainstaluje w prowadzonym przez siebie zakładzie i w ciągu trzech lat od daty darowania nie zostaną sprzedane lub darowane osobom trzecim;

c) dotyczące nabycia poszczególnych sum pieniężnych i rzeczy przez:

- nabycie w drodze darowizny pieniędzy lub innych rzeczy przez osobę zaliczoną do I grupy podatkowej w wysokości nieprzekraczającej 9637 zł od jednego darczyńcy, a od wielu darczyńców łącznie 19 247 zł w okresie pięciu lat od daty pierwszej darowizny, jeżeli pieniądze te lub rzeczy obdarowany przeznaczy na wkład budowlany lub mieszkaniowy do spółdzielni, budowę lokalu w małym domu mieszkalnym, budowę domu jednorodzinnego albo nabycie lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną własność,

- nabycie w drodze darowizny praw do rachunku oszczędnościowo-kredytowego przez małżonka, wstępnych, zstępnych, rodzeństwo oraz osobę pozostającą faktycznie we wspólnym pożyciu małżeńskim z posiadaczem rachunku oszczędnościowo-kredytowego w kasie mieszkaniowej, pod warunkiem przeznaczenia środków zgromadzonych na tym rachunku na cele mieszkaniowe,

- nabycie w drodze spadku przez osoby zaliczone do I i II grupy podatkowej:

- przedmiotów wyposażenia mieszkania, pościeli, odzieży, bielizny oraz narzędzi pracy przeznaczonych do użytku w gospodarstwie domowym,

- dzieł sztuki i rękopisów będących przedmiotem twórczości spadkodawcy oraz materiałów bibliotecznych, jeżeli spadkodawca zajmował się twórczością lub działalnością naukową, oświatową, artystyczną, literacką lub publicystyczną,

⁴² Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników, tekst jedn. Dz.U. z 1998 r., Nr 7, poz. 25 z późn. zm.

– zabytków ruchomych i kolekcji wpisanych do rejestru zabytków, a także zabytków użyczonych muzeum w celach naukowych lub wystawienniczych na okres nie krótszy niż dwa lata,

– zabytków nieruchomości wpisanych do rejestru zabytków, jeżeli nabywca zabezpiecza je i konserwuje zgodnie z obowiązującymi przepisami,

– nabycie w drodze spadku lub darowizny budynku, w części zajętej przez osoby trzecie na podstawie umów najmu, do których mają zastosowanie przepisy o czynszu regulowanym, określonym w ustawie o najmie lokali mieszkalnych i dodatkach mieszkaniowych⁴³;

d) dotyczące pozostałych wyliczonych przypadków nabycia przez:

- nabycie własności fizycznie wydzielonych części nieruchomości w drodze zniesienia przez osoby będące współwłaścicielami ułamkowych części nieruchomości – do wysokości udziału we współwłasności,

- nabycie przez osoby zaliczone do I grupy podatkowej własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności.

W zakresie zwolnień podatkowych należy jeszcze dodać, że w przypadku niemożności dotrzymania wskazanych pięcioletnich terminów czasowych, uzależniających możliwość nabycia danego prawa ze względu na zaistniałe zdarzenia losowe, należny podatek obniża się proporcjonalnie do okresu prowadzonej działalności przez spadkodawcę lub obdarowanego przed zaistnieniem danego zdarzenia.

3.4. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania w podatku od spadków i darowizn stanowi:

- wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów, tzw. czysta wartość ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli przed dokonaniem wymiaru nastąpi ubytek rzeczy spowodowany siłą wyższą, to do ustalenia wartości przyjmuje się stan rzeczy w dniu dokonania wymiaru, a odszkodowanie za ubytek należny z tytułu ubezpieczenia wlicza się do podstawy wymiaru;

- przy nabyciu w drodze zasiedzenia wyłącza się z podstawy opodatkowania wartość nakładów dokonanych przez nabywcę podczas biegu zasiedzenia, dotyczy to również wzniesionego budynku;

- przy nabyciu w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności – wartość rzeczy lub praw majątkowych w części przekraczającej wartość udziału we współwłasności, który przed jej zniesieniem przysługiwał nabywcy;

⁴³ Analizując wskazany zapis ustawowy na gruncie przepisów Ustawy z dnia 2 lipca 1994 r. o najmie lokali mieszkalnych i dodatkach mieszkaniowych (Dz.U. z 1994 r., Nr 105, poz. 509 z późn. zm.), można przypuszczać, iż ustawodawca podczas ostatniej nowelizacji ustawy o podatku od spadków i darowizn przeoczył fakt utraty mocy obowiązującej wskazanej ustawy z dniem 10 lipca 2001 r. i zastąpieniem jej przez Ustawę z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie kodeksu cywilnego (Dz.U. z 2001 r., Nr 71, poz. 733 z późn. zm.).

– przy nabyciu w drodze zachowku – wysokość otrzymanej sumy;
 – przy nabyciu praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkladcy na wypadek jego śmierci oraz nabyciu jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika otwartego funduszu inwestycyjnego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci – wysokość tych wkładów.

3.5. Stawka i kwota podatku

W świetle obowiązujących przepisów przy ustalaniu wysokości podatku od spadków i darowizn przyjmuje się kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych niepodlegających opodatkowaniu i przedziały nadwyżki kwot wartości rzeczy i praw majątkowych podlegających opodatkowaniu w wysokości obowiązującej w dniu powstania obowiązku podatkowego.

Stosownie do postanowień ustawy nie powoduje powstania obowiązku podatkowego nabycie od jednej osoby wartości rzeczy i praw majątkowych o czystej wartości do:

- 9637 zł, jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do I grupy podatkowej;
- 7276 zł, jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do II grupy podatkowej;
- 4902 zł, jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do III grupy podatkowej.

Należy jednak pamiętać, że gdy: nabycie własności rzeczy i praw majątkowych od tej samej osoby następuje więcej niż jeden raz, to do wartości ostatnio nabytych rzeczy i praw dolicza się wartość rzeczy i praw majątkowych nabytych od tej samej osoby lub po tej samej osobie w ciągu pięciu lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie. Od podatku obliczonego od łącznej wartości potrąca się podatek przypadający od opodatkowanych poprzednio nabytych rzeczy i praw majątkowych. Wynikająca z obliczenia podatku nadwyżka nie podlega ani zaliczeniu na poczet innych podatków, ani zwrotowi.

Podatek oblicza się od nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku według skal obowiązujących od 1 stycznia 2003 r. kształtujących się następująco:

1. Dla I grupy podatkowej podatek wynosi:

Od 9637 do 10 278 zł	3%
Od 10 278 do 20 556 zł	308 zł 30 gr i 5% nadwyżki ponad 10 278 zł
Od 20 556 zł	882 zł 20 gr i 7% nadwyżki ponad 20 556 zł

2. Dla II grupy podatkowej podatek wynosi:

Od 7276 do 10 278 zł	7%
Od 10 278 do 20 556 zł	719 zł 50 gr i 9% nadwyżki ponad 10 278 zł
Od 20 556 zł	1644 zł 50 gr i 12% nadwyżki ponad 20 556 zł

3. Dla III grupy podatkowej podatek wynosi:

Od 4902 do 10 278 zł	12%
Od 10 278 do 20 556 zł	1233 zł 40 gr i 16% nadwyżki ponad 10 278 zł
Od 20 556 zł	2877 zł 90 gr i 20% nadwyżki ponad 20 556 zł

Wymienione stawki podatkowe są progresywne kwotowo procentowe, a tylko w przypadku nabycia własności w drodze zasiedzenia stawka podatkowa jest stała (liniowa), ustalona na poziomie 7% podstawy opodatkowania. Ponadto osoba nabywająca w ten sposób własność nie może skorzystać z przysługującej podatnikom kwoty wolnej od opodatkowania nawet dla osób zaliczonych do III grupy podatkowej, czyli innych nabywców. Ustawa zawiera również delegacje dla ministra właściwego do spraw finansów, który w drodze rozporządzenia ustali nowe kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych niepodlegających opodatkowaniu oraz skale podatkowe, gdy nastąpi wzrost cen towarów nieżywnościowych trwałego użytku o ponad 6%⁴⁴. Wzrost ten oblicza się na podstawie skumulowanego indeksu wskaźników kwartalnych publikowanych w komunikatach Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanych w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej Monitor Polski w terminie 30 dni po upływie każdego kwartału.

3.6. Ulga w podatku

Gdy spadkobierca lub obdarowany nabędzie budynek mieszkalny lub jego część, lokal mieszkalny stanowiący odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przydziału spółdzielni mieszkaniowych prawo do domu jednorodzinnego, lokalu w małym domu mieszkalnym, podstawa opodatkowania w podatku od spadków i darowizn będzie obniżona o przysługującą podatnikom, po spełnieniu określonych warunków, tzw. ulgę mieszkaniową. Skorzystanie z ulgi może stanowić istotne zmniejszenie przypadającego do zapłaty podatku ze względu na wysokie wartości rynkowe nieruchomości.

Ustawa określa krąg osób uprawnionych do skorzystania z ulgi. Są to:

- osoby zaliczone do I i II grupy podatkowej,
- osoby zaliczone do III grupy podatkowej, sprawujące co najmniej dwa lata opiekę nad wymagającym tego spadkodawcą, dodatkowym warunkiem, jaki należy spełnić, jest zawarcie umowy, między opiekunem a osobom pozostającą pod opieką, o świadczenie takich usług przed organem gminy.

Osoby, które kwalifikują się do podanych kryteriów, są ponadto obowiązane do spełnienia łącznie następujących warunków:

⁴⁴ Wcześniejsze uregulowanie prawne tej materii przewidywało wydanie rozporządzenia zmniejszającego kwoty wolne i skale podatkowe wówczas gdy nastąpi wzrost cen towarów nieżywnościowych trwałego użytku o 20% – nieobowiązujące już rozporządzenie MF z dnia 18 lutego 2000 r. (Dz.U. z 2000 r., Nr 13, poz. 169).

– muszą być obywatelami polskimi i posiadać miejsce stałego pobytu na terytorium RP;

– nie mogą być właścicielami innego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, bądź będąc nimi przeniosą własność budynku lub lokalu na rzecz zstępnych, SP lub gminy (co nie oznacza – moim zdaniem – że nie mogą być współwłaścicielami na zasadach wspólności ustawowej małżeńskiej);

– nie mogą dysponować spółdzielczym lokatorskim prawem do lokalu lub nie być właścicielami spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przydziału spółdzielni mieszkaniowych prawa do domu jednorodzinnego, prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym, a w razie dysponowania tymi prawami przekazać je zstępny lub przekazać do dyspozycji spółdzielni, w terminie trzech miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego;

– nie są najemcami lokalu lub budynku lub będąc nimi, rozwiążą umowę najmu;

– będą zamieszkiwać w nabytym lokalu lub budynku przez 5 lat od dnia złożenia zeznania podatkowego – jeżeli w chwili złożenia zeznania nabywca mieszka w nabytym lokalu lub budynku, lub od dnia zamieszkania w nabytym lokalu lub budynku – jeżeli nabywca zamieszka w ciągu roku od dnia złożenia zeznania podatkowego. Gdy budynek lub lokal jest zajęty przez osoby trzecie, spełnienie tych warunków może nastąpić w okresie 5 lat od dnia nabycia, zawiesza się wówczas bieg terminu przedawnienia do dokonania wymiaru podatku.

Ustawa przewiduje odstępstwo od warunku zamieszkiwania przez pięć lat w spadkowej nieruchomości. Taka sytuacja może mieć miejsce wówczas, gdy spadkobierca sprzeda otrzymaną nieruchomość przed rozpoczęciem zamieszkiwania, ze względu na konieczność zmiany miejsca zamieszkania (uzasadniającym powodem może być poszukiwanie pracy, trudne warunki materialne⁴⁵), a nabycie innej nieruchomości mieszkalnej lub uzyskanie pozwolenia na budowę nowego domu nastąpiło nie później niż w ciągu sześciu miesięcy od dnia zbycia poprzedniej. W takim przypadku bieg terminu mówiącego o obowiązku pięcioletniego zamieszkiwania w nabytym lokalu nie ulega wznowieniu i jest to wystarczająca przesłanka uprawniająca podatnika do skorzystania z przysługującej ulgi⁴⁶.

Po spełnieniu tych warunków do podstawy opodatkowania nie wlicza się wartości budynku lub lokalu do łącznej wysokości nieprzekraczającej 110 m² ich powierzchni użytkowej. Charakterystyka ulgi przedstawiona w ustawie jest bardzo ogólna, nie precyzuje sposobu jej stosowania w sytuacjach wystąpienia współwłasności w przedmiocie spadku. Bardzo pomocne stały się orzeczenia SN i NSA stanowiące, iż przewidziana w ustawie ulga podatkowa przysługuje w pełnej wysokości wówczas, gdy przedmiotem nabycia w drodze spadku lub darowizny jest

⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 26 listopada 1998 r., Nr N III S.A. 1578/97; ONSA 2000, z. 1, poz. 17.

⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 1998 r., Nr III S.A. 122/97; ONSA 1999, z. 1, poz. 30.

własność całego budynku mieszkalnego lub lokalu. Gdy jest to tylko udział we własności, ulga przysługuje w wysokości proporcjonalnej do wielkości udziału będącego przedmiotem dziedziczenia⁴⁷.

Ze względu na liczne rozbieżności interpretacyjne między podatnikami a urzędem skarbowym w określeniu, jakie pomieszczenia należy zaliczyć do powierzchni użytkowej budynków mieszkalnych, a które z niej wyłączyć, ustawa zamieszcza jej definicje, stanowiąc, iż jest to powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian pomieszczeń na wszystkich kondygnacjach (podziemnych i naziemnych, z wyjątkiem powierzchni piwnic⁴⁸, klatek schodowych oraz szybów dźwigów). Ponadto gdy powierzchnie pomieszczeń lub ich części oraz części kondygnacji mają w świetle od 1,40 do 2,20 m, zaliczane są do powierzchni budynku w 50%, jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, to powierzchnię tę pomija się. Przysługująca ulga nie obejmuje wartości działek, na których posadowione są spadkowe nieruchomości, a także udziałów w gruncie związanych z prawem własności lokali mieszkalnych. Z tych też względów ich wartość będzie włączona do podstawy opodatkowania. Dalszy przebieg czynności dotyczący ustalenia przez urząd podstawy opodatkowania został wyjaśniony w interpretacji MF, zgodnie z którą gdy nabyty budynek mieszkalny lub lokal swoją powierzchnią nie przekracza 110 m², do podstawy opodatkowania nie wlicza się jego wartości. Gdy omawiana powierzchnia przekracza 110 m², wówczas do obliczenia wysokości ulgi, rynkową wartość nieruchomości dzieli się przez jej powierzchnię użytkową. Otrzymaną w ten sposób wartość 1 m² powierzchni użytkowej budynku lub lokalu mnoży się przez ilość przysługujących danej osobie metrów kwadratowych i odlicza się z podstawy opodatkowania⁴⁹.

Wprowadzenie ulgi z tytułu nabycia budynków służących zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, zwaną potocznie „dużą ulgą z art. 16”, stanowi niewątpliwie przejaw troski ustawodawcy o zapewnienie lokum dla osób, które nie posiadając innego zakwaterowania, jednocześnie byłyby zmuszone do zapłacenia należnego podatku od nabytej nieruchomości. Należy przypomnieć, że takie szczególne rozwiązanie zostało wprowadzone dopiero w obowiązującej ustawie o podatku od spadków i darowizn. Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn przewidywała obniżenie podatku należnego o 50% w przypadku nabycia w drodze spadku przez małżonka i zstępnych spadkodawcy domu

⁴⁷ Wyrok SN z 10 czerwca 1986 r., III ARN 11/86; OSNCP 1987, z. 10, poz. 157; Wyrok NSA z 16 stycznia 1998 r., I SA/Gd 1704/96.

⁴⁸ W określeniu definicji piwnic pomocne będzie Rozporządzenie ministra gospodarki przestrzennej i budownictwa z 14 grudnia 1999 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki (tekst jedn. Dz.U. z 1999 r., Nr 15, poz. 154), stanowiące, iż piwnica to część budynku przeznaczona na pomieszczenia gospodarcze, w których poziom podłogi ze wszystkich stron znajduje się poniżej terenu.

⁴⁹ Biuletyn Skarbowy, pismo MF z 3 marca 1996 r., MFNPO 7/B-825-659/11561/95; 1996, Nr 4, poz. 11; potwierdza to również wyrok NSA z 2 grudnia 1998 r., III SA 7356/98; ONSA 1999, z. 4, poz. 125.

jednorodzinne, samodzielne lokalu mieszkalnego i spółdzielczego prawa do lokalu, jeżeli spadkobiercy ci do dnia otwarcia spadku zamieszkiwali w tym domu lub lokalu; było to więc rozwiązanie bardzo ograniczone ze względu na wskazany warunek zamieszkiwania, natomiast dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych nie dawał takiej możliwości, ustanawiając jedynie lakoniczną delegację dla Ministra Finansów, który mógł na obszarze całego państwa lub w poszczególnych jego częściach, z zastrzeżeniem granic słuszności gospodarczej, ustalić m.in. zwolnienia od podatku zarówno w stosunku do poszczególnych rodzajów nabycia, jak i w stosunku do poszczególnych kategorii praw majątkowych, będących przedmiotem nabycia, z czego nigdy nie skorzystał.

4. Analiza porównawcza – aspekty społeczne

Podatek od spadków i darowizn funkcjonuje w polskim porządku prawnym już przeszło dwie dekady. Przez ten okres ustawa ta została kilkakrotnie znowelizowana przede wszystkim ze względu na rozbieżności w zakresie jej stosowania, a także w związku ze zmianami w funkcjonowaniu samego państwa. Zarówno w czasach przeszłych, jak i obecnie każde dodatkowe obciążenie podatkowe społeczeństwa jest odbierane negatywnie, co jednak nie przesądza o konieczności ponoszenia jego ciężaru. Omawiany podatek znalazł już stałe miejsce w długim szeregu danin przymusowych świadczeń majątkowych, jednak przed ostatnią nowelizacją⁵⁰ podczas debat nad reformą finansów publicznych przed komisją sejmową wywiązała się ciekawa dyskusja w zakresie podatku od spadków i darowizn. Mianowicie Jan Rokita powiedział, że rządowy projekt fiskalizuje państwo, a nie zmniejsza fiskalizacji. Poseł zapowiedział, że jego klub zaproponuje podczas prac w komisji przekształcenie projektu ustawy w projekt o podatku od darowizn. Taki podatek jest potrzebny. Należy natomiast znieść podatek od spadków⁵¹. Pomimo jednak zapewnień parlamentarzysty takiego rozwiązania, jak na razie, nie zaproponowano. Istnieje jednak duże prawdopodobieństwo, że w nowej kadencji Sejmu Platforma Obywatelska powróci do tego pomysłu zgodnie z zapowiedziami reformy finansów publicznych.

4.1. Podatek od spadków i darowizn w ujęciu statystycznym

Udział podatku od spadków i darowizn w strukturze dochodów jednostek samorządu terytorialnego (j.s.t.) nigdy wcześniej jak i teraz nie przekraczał 1% docho-

⁵⁰ Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn, Dz.U. z 2002 r., Nr 200, poz. 1681.

⁵¹ K. Tomaszewski, *op. cit.*, s. 4.

dów własnych. Można zatem stwierdzić, iż jest to podatek o małym znaczeniu z punktu widzenia całości dochodów podatkowych j.s.t.

A oto wielkości wpływów z podatku od spadków i darowizn w latach 1993–2003 w skali całego kraju w milionach złotych i udział procentowy w ogólnym poborze podatków przez urzędy skarbowe⁵²:

Lata	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Wpływy (mln zł)	0	0	44	64	87	118	146	163	184	180	112

Udział procentowy poboru podatku od spadków i darowizn przez urzędy skarbowe w latach 1993–2003.

Lata	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Udział procentowy	0	0	0,5	0,6	0,6	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,5

Z przedstawionego zestawienia wynika, że do 2001 r. był widoczny stabilny wzrost dochodów j.s.t. w zakresie podatku od spadków i darowizn. Odzwierciedleniem tego jest również zestawienie procentowe kwot podatku pobieranego przez urzędy skarbowe. Nie można jednak jednoznacznie podać przyczyny załamania się tego wzrostu w 2003 r. Podatek od spadków i darowizn ma duży katalog ulg i zwolnień, który w konkretnych przypadkach może skutkować zmniejszeniem ogólnej kwoty przypadającego do zapłaty zobowiązania podatkowego. Inną kwestią jest wywiązywanie się podatników z czynności wynikających z przepisów k.c. w zakresie uzyskania postanowienia w przedmiocie stwierdzenia nabycia spadku i wypełnienia ciążących na nich obowiązków podatkowych. W pewnym stopniu zmniejszenie wpływu z podatku może być spowodowane zastosowaniem przez rady gmin umorzeń podatku od spadków i darowizn, jednak w mojej ocenie są to znikome kwoty. Dla dokładniejszej oceny konieczny jest dłuższy upływ czasu. Wbrew jednak nasuwającym się sugestiom, zubożenie społeczeństwa nie powinno być głównym elementem zmniejszania się wskazanych wpływów, gdyż konkretne masy majątkowe podlegające opodatkowaniu zostały przecież wypracowane w latach przeszłych. Powodem może być wydłużająca się średnia długość życia społeczeństwa, zwłaszcza społeczeństwa bogatego, mającego większy dostęp do fachowej opieki medycznej, i odchodzenie od rejestrowania przysporzeń majątkowych w postaci darowizn pieniężnych.

⁵² W. Miemiec, *Prawna gwarancja samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Kolonia 2005, s. 111.

4.2. Wpływ nowelizacji zakresu przedmiotowego ustawy na wielkość dochodów gmin w podatku od spadków i darowizn

Zmiana w zakresie przedmiotowym podatku od spadków i darowizn, dokonana ustawą z dnia 28 października 2002 r., powinna mieć wpływ na wzrost dochodów j.s.t. w zakresie omawianego podatku. Taką analizę przedstawiał również ustawodawca w uzasadnieniu do projektu ustawy, w którym stwierdził, że poddanie zachowku podatkowi od spadków i darowizn spowoduje wzrost wpływów z tego tytułu do budżetów gmin. Posługując się danymi uzyskanymi od organów podatkowych za lata 2000–2001, kwotę wpływów w skali roku oszacowano na niespełna 200 tys. zł, przy założeniu jako podstawy średniej kwoty zachowku wyliczonej na podstawie liczby i wysokości wypłacanych kwot z tego tytułu. Konsekwencją natomiast objęcia podatkiem nieodpłatnego zniesienia współwłasności będzie wzrost wpływów z podatku przekazywanych przez urzędy skarbowe na rachunek gmin. Ich wysokość będzie zależała od niemożliwej do przewidzenia liczby (ugód) oraz orzeczeń sądów skutkujących nabyciem rzeczy oraz praw majątkowych (udziałów) o czystej wartości, tj. po odliczeniu długów i ciężarów, przekraczającej kwotę wolną od podatku⁵³. Stwierdzenia te nie przekładają się jednak na dodatni wynik w postaci zwiększonych wpływów do budżetów JST za 2003 r. Powodem tego, jak już wspomniałem, jest zapewne zbyt krótki czas, jaki upłynął od wejścia w życie przedmiotowych zmian.

5. Wnioski końcowe

– Aktualny stan prawny w zakresie opodatkowania spadków i darowizn stanowi zapewne szczytowe osiągnięcie w uszczegółowieniu elementów zakresu przedmiotowego podatku; nie wydaje mi się, aby w przyszłości nastąpiła gruntowna zmiana. W zasadzie kwestia najbardziej problematycznego opodatkowania zachowku została rozwiązana w ostatniej nowelizacji rozszerzonej o dodanie nieodpłatnego zniesienia współwłasności jako kolejnej formy nabycia obciążonego podatkiem. Zakres przedmiotowy ograniczony tylko do osób fizycznych oceniam jako rozwiązanie dobre.

– Istotne są również czynności związane z ostatecznym wyliczeniem przypadającego do zapłaty łącznego zobowiązania podatkowego, biorąc jednocześnie pod uwagę katalog wyłączeń, zwolnień i ulg w jego poborze oraz problem istniejących długów, ciężarów i ich istotny wpływ na końcowe wyliczenia przypadającego zobowiązania. W tym zakresie ustawa powinna ulec gruntownej przebud-

⁵³ Uzasadnienie projektu Ustawy z dnia 28 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn.

wie, polegającej na istotnym zwiększeniu kwot wolnych od podatku średnio pięciokrotnie oraz zastąpieniu ulgi z tytułu nabycia domu lub lokalu mieszkalnego, której mankamentem jest niejednokrotnie konieczność posiłkowania się opiniami biegłych na okoliczność ustalenia wartości rynkowej danej nieruchomości i nakładów na nią poczynionych, średnią ceną metra kwadratowego lokalu mieszkalnego ogłaszanego rokrocznie przez prezesa GUS, która to pomnożona przez ilość metrów przypadających do odliczenia stanowić mogłaby wyliczenie końcowe. Na marginesie tylko dodam, iż w wielu przypadkach koszty opinii, ze względu na nieprzekraczanie wzrostu wartości nieruchomości w stosunku do kwoty podanej przez podatników o 33%, ponosi Skarb Państwa, czyli są generowane dodatkowe koszty związane z poborem podatku, który i tak stanowi niewielki ułamek procenta ogólnych wpływów do budżetów gmin. Znaczący wzrost kwot wolnych od podatku wyeliminowałby również konieczność prowadzenia postępowań w sprawach o niewielkim znaczeniu z punktu widzenia poboru ewentualnego podatku.

– Stawki podatkowe kwotowo procentowe są ukształtowane na poziomie odpowiadającym, co do zasady, zdolnością do zapłacenia świadczenia przez podmiot nim obciążony, jednak negatywnie należy ocenić rozwiązanie w przedmiocie braku możliwości skorzystania z kwoty wolnej od podatku w przypadku nabycia własności przez zasiedzenie. Występująca w tym przypadku liniowa siedmioprocentowa stawka podatku nie budzi większych zastrzeżeń, lecz brak prawnego uregulowania tej kwestii powinien być uzupełniony.

– Podatek od spadków i darowizn stanowi dochód poszczególnych budżetów gmin, którego rozdział między poszczególne jednostki, stosownie do formy nabycia przez podatnika danej masy majątkowej, jest dokładnie określony. Ustawodawca dokonał jednak odstępstwa od, mogłoby się wydawać, jasnej zasady rozdziału uzyskanego podatku w przypadku opodatkowania nabycia wkładów oszczędnościowych na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek jego śmierci, nabycia jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego lub specjalistycznego funduszu inwestycyjnego. W tych przypadkach nabycia całość należnego podatku trafia tylko do jednego budżetu miasta stołecznego Warszawy, co w mojej ocenie jest rozwiązaniem krzywdzącym i faworyzującym jedną z najbogatszych gmin w Polsce. Nie ma przeszkód, aby podatek od wskazanych czynności wpływał na rachunek gminy, w której obszarze miał miejsce zamieszkania spadkodawca.

– Analiza podatku pod względem jego dochodowości dla poszczególnych gmin jednoznacznie wskazuje, że stanowi on bardzo niewielki udział w dochodach samorządów. Tak więc z punktu widzenia realizacji celów ekonomicznych nie można jednoznacznie stwierdzić, iż wpływa on w sposób znaczący na rozwój gospodarczy kraju. Jednak obecne uregulowania prawne w zakresie omawianego podatku, porównując je z przedstawionym rysem historycznym, wyrażają zdolność do poniesienia przez podatnika określonego zobowiązania podatkowego wynikającego z przedmiotowej ustawy.

Bibliografia

- Bardach J., Leśnodorski B., Pietrzak M., *Historia ustroju i prawa polskiego*, Warszawa 1998.
- Bazard A., Enfantin B., *Doktryna Saint-Simona*, Warszawa 1961.
- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Kolańczyk K., *Najdawniejsze polskie prawo spadkowe*, Poznań–Kraków 1939.
- Kornay K., *Powszechna historia państwa i prawa*, t. I: *Starożytność*, Warszawa 1961.
- Lesiński B., *Stanowisko kobiety w polskim prawie ziemskim do połowy XV w.*, Studia nad historią państwa i prawa, II, t. 4, Wrocław 1956.
- Louis J., *Prawo spadkowe*, Kraków 1861.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004.
- Miemic W., *Prawna gwarancja samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publiczno-prawnych*, Kolonia 2005.
- Planiol M., *O spadkach*, Warszawa 1927.
- Radziszewski H., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1917.
- Ruśkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, t. II, Warszawa 2000.
- Rybarski R., *Skarbowość Polski w dobie rozbiorów*, Kraków 1937.
- Sozański A., *Konstytucje – rejestr chronologiczny*, Gdańsk 1867.

Evolution of donation and inheritance taxes in the aspect of economic targets

Summary

The article describes economic role of donation and inheritance taxes. In the first part of the article the author presents evolution of these taxes, from ancient times to present, and also considers functioning of these taxes in Poland from times of the First Republic of Poland. The role of these taxes in Poland from the 90's to present is thoroughly analysed. In conclusion the author states that donation and inheritance taxes do not play the fundamental role in realization of economic aims and do not have a significant influence on economic development.