XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość

Redakcja
Zbigniew Ofiarski

Szczecin 2014

Recenzenci:
Dr Zenon Gorzała
Dr Stanisław Kalina

Projekt okładki:
Mgr Paweł Mańczyk

Korekta tekstów:
Mgr Wojciech Bożek
Mgr Ewa Kowalewska
Mgr Paweł Mańczyk

Druk:
PPH ZAPOL

ISBN 978-83-933087-5-0

Wydawnictwo:
Uniwersytet Szczeciński
Wydział Prawa i Administracji

SPIS TREŚCI

Wprowadzenie 11

I. FUNDAMENTALNE ZAGADNIENIA PRAWA FINANSOWEGO

Malwina Bartela
Przeobrażenia audytu wewnętrznego w Polsce – wybrane zagadnienia 15

Wojciech Bożek
Konstrukcja prawna opłaty prowizyjnej od poręczeń i gwarancji udzielanych przez Skarb Państwa 25

Rafał Bucholski
Zasada jawności i przejrzystości finansów publicznych – ewolucja regulacji prawnych i stan obecny 34

Krzysztof Czarnecki
Dotacje przedmiotowe z budżetu państwa dla przedsiębiorców – konstrukcja prawna i tryb udzielania 47

Andrzej Drwiłło
Poręczenia i gwarancje Skarbu Państwa jako instrument finansów publicznych 57

Piotr Woltanowski, Róża Kosińska
Specyficzne kryteria kontroli prawa finansowego przez Rzecznika Praw Obywatelskich. 67

Łukasz Laszczyński
Racjonalizacja wydatków publicznych w kontekście wybranych instrumentów z zakresu prawa zamówień publicznych 77

Ewa Lotko
Wybrane aspekty państwowego długu publicznego w Polsce w świetle ostatnich zmian ustawy o finansach publicznych 85

Alicja Młynarczyk
Dostosowanie polskich regulacji prawnych dotyczących finansów publicznych do nowych przepisów z zakresu prawa budżetowego Unii Europejskiej 95

Krystyna Nizioł
Reguły fiskalne jako przykład ekonomizacji prawa finansowego – ewolucja oraz nowe tendencje w unormowaniach krajowych i unijnych. 103

Anna Ostrowska
Charakter prawny i rola dotacji w systemie wydatków publicznych – wybrane zagadnienia 113

Przemysław Panfil
Wydatkowe reguły polityki fiskalnej w Polsce 125

Krystyna Piotrowska-Marczak
Uwarunkowania przeobrażeń finansów publicznych w Polsce na przełomie XX i XXI wieku. 135

Eugeniusz Ruśkowski
Roczność i wieloletniość w finansach publicznych (wstępne wyniki badań) 145

Joanna M. Salachna, Marcin Tyniewicki
Wybrane problemy legislacji finansowej na przykładzie ustawy o finansach publicznych 155

Janusz Stankiewicz
Ewolucja Wieloletniego Planu Finansowego Państwa w Polsce. 165

Urszula K. Zawadzka-Pąk
Wieloletniość w finansach publicznych Wielkiej Brytanii oraz Francji 175

Marek Zdebel
Zasady prawne umarzania z urzędu publicznych należności budżetowych 185

II. PRAWO FINANSOWE SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Andrzej Borodo
Znaczenie prawne uchwały budżetowej 199

Irena Czaja-Hliniak
Ewolucja podstaw prawnych współpracy jednostek samorządu terytorialnego z NGOs na przykładzie Miasta Metropolitalnego 207

Rafał Dowgier
Ograniczenie władztwa podatkowego gmin związane z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej 219

Edgar Drozdowski
Budżet partycypacyjny jako forma uczestnictwa społeczności lokalnej w tworzeniu budżetu gminy 227

Kamil Dybiec
Opłata za wjazd do śródmieścia – postulat wprowadzenia do polskiego prawa finansowego nowej opłaty lokalnej 237

Elżbieta Feret
Finansowanie gospodarki komunalnej 249

Dominika Jocz
Sądowa kontrola rozstrzygnięć nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych – wybrane aspekty procesowe 261

Paweł Klimek
Prawnofinansowe aspekty współpracy tarnogórskich j.s.t. z NGOs w latach 2012 – 2014 269

Elżbieta Kornberger-Sokołowska
Podmiotowość jednostek sektora samorządowego w podatku od towarów i usług 279

Rafał Kowalczyk
Wydajność dochodowa wybranych opłat samorządowych 285

Jarosław Marczak
Dochody podatkowe gmin hiszpańskich - analiza finansowa i prawna 295

Małgorzata Ofiarska
Konstrukcja pozycji finansowoprawnej sołectwa – geneza, ewolucja i kierunki rozwoju 315

Przemysław Pest
Funkcja wyrównawcza udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków państwowych 329

Krystyna Sawicka
Wpływ reguł fiskalnych na konstrukcję i uchwalenie budżetu jednostki samorządu terytorialnego 339

III. PRAWO I POSTĘPOWANIE PODATKOWE

Elżbieta Agnieszka Ambrożej
Doradca podatkowy jako pełnomocnik w postępowaniu przed sądami administracyjnymi – wybrane zagadnienia 353

Dobrosława Antonów
Pojęcie opłaty administracyjnej w polskim języku prawnym i prawniczym 367

Paweł Borszowski
Elastyczność a zmiany prawa podatkowego 379

Michalina Duda
Zmiany w konstrukcji podatku od gier – 22 lata doświadczeń 389

Hanna Filipczyk
Ingerencyjny charakter prawa podatkowego – jedna teza, dwie interpretacje 399

Andrzej Gomułowicz
Ekonomiczne a etyczne granice opodatkowania – rodowód problemu 411

Andrzej Huchla
Odliczenia jako forma ulg w podatkach dochodowych 419

Ewa Janik
Wątpliwości wokół kontroli rozliczeń podatkowych spółki kapitałowej po jej rozwiązaniu 429

Piotr Karwat
Podatek od czynności cywilnoprawnych od umowy sprzedaży udziałów w polskiej spółce kapitałowej 439

Marek Klink
Wybrane związki preferencji podatkowych z systemem społecznym w Polsce 445

Katarzyna Kopyściańska
Zasada pewności prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego 457

Cezary Kosikowski
Granice opodatkowania jako zasada konstytucyjna 465

Róża Kosińska, Piotr Woltanowski
Zakres ochrony praw przedsiębiorcy w trakcie kontroli podatkowej 475

Paweł Mańczyk
Podatek od spadków i darowizn – ewolucja konstrukcji prawnej. 485

Adam Mariański
Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie NSA oraz Trybunału Konstytucyjnego 501

Dominik Mączyński
Przedawnienie opodatkowania dochodów nieujawnionych – uwagi *de lege ferenda*. . . . 509

Witold Modzelewski
Dziesięciolecie nowego podatku od towarów i usług – podsumowanie niektórych doświadczeń 519

Artur Mudrecki
Prawo podatnika do sądu – aspekt przedmiotowy 523

Jarosław Olesiak, Łukasz Pajor
Postacie świadczenia w konstrukcji opodatkowania wartości nieodpłatnych świadczeń . . 533

Anna Reiwer-Kaliszewska
Kontrowersje wokół ulgi meldunkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych. . . . 543

Dariusz Strzelec
Kilka uwag o inkwizycyjnym charakterze postępowania podatkowego. 551

Jarosław Szatkowski
Spór o wszczęcie postępowania podatkowego 561

Maciej Ślifirczyk
Problem zastosowania art. 2 Ordynacji podatkowej do opłat 573

Katarzyna Święch-Kujawska, Ewa Koniuszewska
Podatkowe następstwa sprawowania rodzinnej pieczy zastępczej 587

Krzysztof Teszner
Stosowanie prawa podatkowego przez organ podatkowy
w postępowaniu odwoławczym. 597

Tomasz Turek
Wybrane problemy egzekucji zobowiązań podatkowych zabezpieczonych
zastawem skarbowym na akcjach imiennych w świetle sporu o właściwość
organów egzekucyjnych i skutków ogłoszenia upadłości podatnika 613

Jolanta Wilk
Instytucja pytań prejudycjalnych oraz wpływ orzeczeń prejudycjalnych na kształtowanie
jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych 623

Wanda Wójtowicz
Ulgi rehabilitacyjne w podatku dochodowym od osób fizycznych
(zagadnienia wybrane). 635

Robert Zieliński
Ulga z tytułu nabycia nowych technologii – ocena konstrukcji prawnej.
Postulaty *de lege ferenda*. 641

Лилия Абрамчик
СТАДИИ НАЛОГОВОГО ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ: ПОНЯТИЕ И ВИДЫ. 651

IV. PRAWO RYNKU FINANSOWEGO

Paweł Sebastian Bafia
Wspólne zadania stojące przed systemem restrukturyzacji i uporządkowanej
likwidacji oraz systemem gwarantowania depozytów w UE 659

Iwona Ciepiela
Zmiany prawne w organizacji i funkcjonowaniu spółdzielczych kas oszczędnościowo-
-kredytowych w okresie dwudziestu pięciu lat od transformacji ustrojowej 669

Damian Cyman
Pojęcie pieniądza i kierunki jego rozwoju. 681

Magdalena Fedorowicz
Stabilnościowe elementy Europejskiej Unii Bankowej jako podstawa reformy zadań
i funkcji Europejskiego Banku Centralnego oraz Europejskiego Organu Nadzoru
Bankowego 691

Wojciech Gonet
Skutki upadłości banku dla posiadacza mieszkaniowego rachunku powierniczego
i nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego 701

Anna Jurkowska-Zeidler
Zmiany w otoczeniu regulacyjnym rynku finansowego Unii Europejskiej 711

Tomasz Knepka
Zmiana roli Europejskiego Banku Centralnego na rynku finansowym Unii Europejskiej. 725

Marek Kopyściański
Postulowany zakres nadzoru państwowego nad alternatywnymi systemami obrotu instrumentami finansowymi 737

Ewa Kowalewska
Pozycja prawna Prezesa Narodowego Banku Polskiego w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz ustawy o Narodowym Banku Polskim 745

Michał Mariański
Bezpieczeństwo i stabilizacja rynku finansowego a prawo właściwe dla instrumentów finansowych na przykładzie Konwencji Haskiej. 755

Andrzej Michór
Bezpieczeństwo rynku finansowego Unii Europejskiej a ryzyko jego przeregulowania. . . 767

Rafał Mroczkowski, Paweł Cioban
System ochrony instytucjonalnej jako nowa forma zrzeszania banków w Polsce 775

Aleksandra Nadolska
Nowy wymiar orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sferze prawa rynku finansowego (rozważania na przykładzie podstaw prawnych decyzji Europejskich Urzędów Nadzoru). 785

Tomasz Nieborak
Przedawnienie odpowiedzialności administracyjnej podmiotu nadzorowanego przez Komisję Nadzoru Finansowego – synteza problemu 795

Zbigniew Ofiarski
Nietypowe emisje obligacji skarbowych w Polsce po 1989 r. – prefiguracja pomocy udzielanej bankom przez Skarb Państwa 807

Julia Posyniak
Bitcoin a aktualne uregulowania prawne środków płatniczych w Polsce. 821

Edyta Rutkowska-Tomaszewska
Ewolucja zadań Komisji Nadzoru Finansowego w zakresie ochrony klienta usług finansowych w świetle ostatnich zmian legislacyjnych. 829

Witold Srokosz
Prawo a rozwój elektronicznych środków płatniczych w XXI wieku. 841

Piotr Stanisławiszyn
Unia Bankowa – blaski i cienie nowego mechanizmu rynku finansowego 851

Dorota Szymczak
Nowe zasady nadzoru nad shadow banking proponowane przez Unię Europejską we współpracy z Komitetem Stabilności Finansowej 861

Dorota Wojtczak-Samoraj
Jednolity mechanizm nadzorczy 871

Patrycja Zawadzka
Tendencje w zakresie przeobrażeń rynku obligacji komunalnych 883

V. PRAWO FINANSOWE UBEZPIECZEŃ SPOŁECZNYCH I ZDROWOTNYCH

Paulina Pieprzyk
Prawnofinansowe instrumenty realizacji lokalnej polityki zdrowotnej. 895

Tomasz Sowiński
Ubezpieczenia emerytalne w okresie ostatnich dwudziestu pięciu lat przeobrażeń w prawie finansowym 909

Jacek Wantoch-Rekowski
Dezaktualizacja znaczenia Funduszu Rezerwy Demograficznej jako funduszu rezerwowego w systemie finansowym ubezpieczenia emerytalnego 919

Paweł Marek Woroniecki
Ustrój i działalność Narodowego Funduszu Zdrowia w ujęciu prawnofinansowym na tle wcześniejszych rozwiązań normatywnych 927

VI. MIĘDZYNARODOWE PRAWO FINANSOWE

Małgorzata Cilak
Rodzaje pomocy publicznej dla przemysłu stoczniowego w świetle prawa UE – wybrane aspekty 937

Dominik Gajewski
Kilka refleksji na temat miedzynarodowego holdingowego prawa podatkowego 945

Bartosz Kubista
Rewizja umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jako instrument uszczelniania systemu podatkowego 955

Joanna Mach
Spontaniczna wymiana informacji z państwami Unii Europejskiej – problemy praktyczne 967

Ireneusz Mirek
Rozbieżności między wersjami językowymi dyrektyw na przykładzie opodatkowania usług turystycznych 977

Alicja Pomorska
Nowe instrumenty wsparcia finansowego dla przedsiębiorstw w okresie spowolnienia gospodarczego w wybranych państwach OECD 987

Jan Szczepański
Koncepcja zaliczenia zagranicznego podatku od spadku do długów i ciężarów w Polsce jako metoda unikania podwójnego opodatkowania a rozwiązanie niemieckie 995

Małgorzata Wróblewska
Zasada swobody przepływu towarów w kontekście regulacji dotyczących opodatkowania bezpośredniego 1007

Wykaz literatury 1015

Uczestnicy Konferencji Naukowej „XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość” 1039

Paweł Mańczyk

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN – EWOLUCJA KONSTRUKCJI PRAWNEJ

1. Wprowadzenie

Podatek od spadków i darowizn obok grupy opłat lokalnych[1] i podatków: od nieruchomości[2], od środków transportowych[3], leśnego[4] oraz rolnego[5] stanowi wyłączne źródło dochodów własnych gmin. Konstrukcyjnie (choćby stopniem skomplikowania) danina ta odbiega jednak znacznie od pozostałych wyżej wymienionych danin publicznych.

Celem niniejszego opracowania jest analiza zmian, jakich dokonywano w podatku od spadków i darowizn, począwszy od uchwalenia ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn[6] oraz przedstawienie kilku postulatów, których uwzględnienie, zdaniem autora, korzystnie wpłynęłoby na ogólną konstrukcję tej daniny publicznej.

2. Tekst pierwotny ustawy o podatku od spadków i darowizn z 1983 roku

Aktualną prawną podstawą wymiaru i poboru podatku od spadków i darowizn jest wspomniana już we wprowadzeniu ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn[7] (zwana dalej: u.s.d.). Nie jest to pierwszy akt prawny dotyczący tego podatku. Zastąpił on ustawę z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn[8]. W ciągu ponad 30 lat obowiązywania u.s.d. nowelizowano kilkakrotnie w sposób istotnie zmieniający kształt tej daniny publicznej.

Pierwotnie podatnikami podatku od spadków i darowizn mogły być zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne niebędące jednostkami gospodarki uspołecznionej, a opodatkowane było nabycie własności rzeczy znajdujących się w kraju lub praw majątkowych wykonywanych w kraju tytułem spadku lub darowizny (art. 1 ust. 1 tekstu pierwotnego u.s.d.). Ponadto podatkowi podlegało nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek

[1] Opłaty te reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.).

[2] Tamże.

[3] Tamże.

[4] Podatek leśny reguluje ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 465).

[5] Podatek rolny reguluje ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 1381 ze zm.).

[6] Tekst jedn. Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.

[7] Tekst pierwotny: Dz. U. z 1983 r. Nr 45, poz. 207.

[8] Dz. U. z 1975 r. Nr 45, poz. 228.

jego śmierci oraz nabycie własności rzeczy przez zasiedzenie (art. 1 ust. 2 tekstu pierwotnego u.s.d.). Jeżeli nabywca w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny był obywatelem Rzeczypospolitej Polskiej lub miał w Polsce stałe miejsce pobytu, a w przypadku osoby prawnej miała ona siedzibę w Polsce, podatek należało uiścić również od nabytych na własność rzeczy i praw majątkowych odpowiednio – znajdujących się, bądź wykonywanych poza granicami kraju (art. 2 tekstu pierwotnego u.s.d.). Od samego początku obowiązywania u.s.d. jej tytuł był zatem nieprecyzyjny i sugerował węższy zakres przedmiotowy niż wynika to z treści przepisów ustawy[9]. Ponadto takie sformułowanie zakresu przedmiotowego podatku od spadków i darowizn pozwala zaliczyć go do podatków majątkowych[10].

Ustawodawca już w tekście pierwotnym u.s.d. ustanowił obszerne katalogi wyłączeń (art. 3) i zwolnień (art. 4) podatkowych (właśnie ze względu na ich rozbudowanie odstąpiono od ich wyczerpującego przytaczania). W tym miejscu warto jednak dokonać rozróżnienia terminologicznego instytucji zwolnienia i wyłączenia. Na gruncie danej daniny zasadniczych różnic nie ma i ziszczenie się stanu faktycznego lub prawnego opisanego zarówno w wyłączeniu, jak i zwolnieniu podatkowym skutkuje tym samym – nie powstaje zobowiązanie podatkowe. Obie te instytucje różni natomiast skutek w obrębie całego systemu podatkowego danego państwa.

Może zdarzyć się, że dany stan faktyczny lub prawny posiada cechy pozwalające przypisać go do zakresu zastosowania więcej niż jednej daniny publicznej. Ustawodawca przy wprowadzaniu nowych danin powinien wcześniej dokładnie zbadać, czy zakres zastosowania nowo wprowadzanego obciążenia koliduje z już istniejącymi. Jeśli tak, mogłoby dojść do podwójnego opodatkowania danego stanu faktycznego (prawnego). Ponieważ zjawisko podwójnego opodatkowania jest sprzeczne z podstawowymi zasadami prawa podatkowego, a przez to niepożądane, ustawodawca jest niejednokrotnie zmuszony do modyfikowania zakresu zastosowania danej daniny. W tym celu stosuje wyłączenia podatkowe. Wyłączenie podatkowe ogranicza się jedynie do zaniechania poboru konkretnej daniny w odniesieniu do określonego stanu faktycznego (prawnego) i z dużym prawdopodobieństwem sugeruje, że ten stan faktyczny (prawny), wyłączony z opodatkowania na gruncie danej daniny, podlega opodatkowaniu inną daniną.

Oprócz wyłączeń i zwolnień podatkowych ustawodawca w tekście pierwotnym u.s.d. uregulował w art. 16 jedną ulgę podatkową. Dotyczyła ona pomniejszenia podstawy opodatkowania o wartość spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub budynku mieszkalnego (nie większą jednak niż konkretnie ustalone w ustawie kwoty, uzależnione dodatkowo od grupy podatkowej, do której zaliczony jest nabywca; ulga przysługiwała w związku z odpowiednim sposobem nabycia dóbr nią objętych – z zauważalną preferencją w przypadku nabycia w drodze spadkobrania). Niniejsza ulga przysługiwała wyłącznie obywatelom polskim, bądź osobom mającym stałe miejsce pobytu w Polsce, które nie są właścicielami innego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość bądź będąc nimi przeniosą własność budynku lub lokalu na rzecz zstępnych albo Państwa; nie dysponują spółdzielczym prawem do lokalu, a w razie dysponowania tym prawem przekażą je zstępnym lub pozostawią lokal do dyspozycji spółdzielni; nie są najemcami lokalu na

[9] Obecnie rozdźwięk pomiędzy tytułem u.s.d., a jej rzeczywistym zakresem przedmiotowym jest jeszcze większy, szerzej na ten temat L. Etel, G. Liszewski, Zmiany w konstrukcji podatku od spadków i darowizn, „Przegląd Podatkowy" 2006, nr 12, s. 19 i s. 23.

[10] Szerzej na temat majątkowego charakteru podatku od spadków i darowizn A. Drwiłło, Charakter prawny podatku od spadków i darowizn, „Gdańskie Studia Prawnicze" 2007, t. XVII, s. 533–548.

podstawie decyzji administracyjnej bądź będąc nimi pozostawią lokal do dyspozycji terenowego organu administracji państwowej oraz złożą oświadczenie, że co najmniej przez 5 lat od daty powstania obowiązku podatkowego będą zamieszkiwać w nabytym budynku lub lokalu.

Zgodnie z art. 5 tekstu pierwotnego u.s.d. obowiązek podatkowy w przypadku nabycia w drodze darowizny ciążył solidarnie na darczyńcy i obdarowanym, a w pozostałych przypadkach obciążał wyłącznie nabywcę.

Kolejnym istotnym elementem konstrukcyjnym podatku jest moment powstania obowiązku podatkowego. Od samego początku kwestię tę na gruncie podatku od spadków i darowizn regulował art. 6 u.s.d. i przykładowo według tekstu pierwotnego u.s.d. obowiązek podatkowy powstawał:

1) przy nabyciu w drodze dziedziczenia – z chwilą przyjęcia spadku;
2) przy nabyciu w drodze darowizny – z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy – co do zasady z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia.

Ustawodawca rozstrzygnął również kwestię warunkowego nabycia własności oraz nabycia niezgłoszonego do opodatkowania (art. 6 ust. 2-4 tekstu pierwotnego u.s.d.). Przy nabyciu pod warunkiem zawieszającym obowiązek podatkowy powstawał z chwilą ziszczenia się warunku. Urząd skarbowy mógł jednak ustalić należność podatkową, jaka przypadałaby w razie ziszczenia się takiego warunku i należność tę zabezpieczyć. Nabycie pod warunkiem rozwiązującym traktowano na gruncie u.s.d. jak nabycie bezwarunkowe. Jednakże w razie spełnienia się warunku rozwiązującego w ciągu 3 lat od dnia nabycia, decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe podlegała uchyleniu. Jeżeli nabycie nie zgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstawał z chwilą sporządzenia pisma. Jeżeli pismem takim było orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstawał z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. W przypadku, w którym nabycie w drodze darowizny nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstawał z chwilą powołania się przed organem podatkowym na okoliczność dokonania tej darowizny.

Podstawę opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn definiował art. 7 u.s.d. W zasadzie stanowiła ją wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość) ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia złożenia zeznania podatkowego urzędowi skarbowemu lub pobrania podatku przez płatnika. Do ciężarów lub długów zaliczano m.in.: wartość poleceń lub zapisów, których obowiązek wykonania ciążył odpowiednio na obdarowanym lub spadkobiercy, a także koszty ostatniej choroby spadkodawcy, jeżeli nie zostały pokryte za jego życia i z jego majątku.

Sposób ustalania wysokości podstawy opodatkowania regulował art. 8 u.s.d. Inicjatywa w tej materii należała do podatnika, który w deklaracji podatkowej miał obowiązek wskazać wartość nabytych rzeczy i praw (pierwotnie kwestię szczegółowej regulacji tego obowiązku, a zwłaszcza terminu w jakim należało go spełnić, poszukiwać trzeba było w odrębnych przepisach). Jeżeli podana wartość w deklaracji, w ocenie urzędu skarbowego, odpowiadała wartości rynkowej owych rzeczy i praw, to przyjmowana była do obliczenia podatku. W sytuacji, gdy podatnik w deklaracji nie podał wartości nabytych rzeczy i praw, bądź podana wartość w ocenie urzędu skarbowego nie odpowiada ich wartości rynkowej podatnikowi wyznaczano dodatkowy 14-dniowy termin na uzupełnienie, bądź sprostowanie tej informacji. W razie jego bezskutecznego upływu urząd skarbowy, posiłkując się opinią biegłych, samodzielnie ustalał wysokość podstawy opodatkowania. W przypadku, gdy różnica pomiędzy wartością podaną przez podatnika, a wartością ustaloną przez urząd skarbowy była większa niż 33%, koszty sporządzonej opinii przez biegłego obciążały podatnika.

Od opisanej wyżej ogólnej zasady ustalania wartości podstawy opodatkowania ustawodawca wprowadził w art. 8 ust. 6-9 tekstu pierwotnego u.s.d. kilka wyjątków w odniesieniu do pewnych kategorii rzeczy, bądź praw majątkowych. Wprost w ustawie odmienne zasady określono dla nabycia w drodze spadku: spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, domu wielomieszkaniowego, innego budynku niż dom wielomieszkaniowy (o ile objęty był obowiązkowym ubezpieczeniem), samochodu osobowego, samochodu osobowo-towarowego oraz motocykla.

Ponadto, w art. 8 ust. 9 tekstu pierwotnego u.s.d. zawarta była delegacja dla Ministra Finansów, który miał obowiązek wydać rozporządzenie określające zasady ustalania wartości innych niż wymienione w art. 8 ust. 6 i ust. 7 ustawy rzeczy lub praw majątkowych. Ustalona na podstawie tych zasad wartość stanowiła podstawę opodatkowania.

Szczególnie problematyczne może okazać się ustalenie wartości prawa majątkowego polegającego na obowiązku powtarzających się świadczeń na rzecz nabywcy. Zgodnie z art. 12 tekstu pierwotnego u.s.d., jeśli niemożliwe jest ustalenie wartości takiego prawa w dniu powstania obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania ustala się w miarę wykonywania tych świadczeń. Jednakże za zgodą podatnika urząd skarbowy mógł od razu oszacować prawdopodobną wartość tych świadczeń powtarzających się i przyjąć ją za podstawę opodatkowania. Bardzo szczegółowe, wręcz kazuistyczne, zasady określania wartości świadczeń powtarzających się ustawodawca umieścił w art. 13 ust. 1-5 tekstu pierwotnego u.s.d.

Oprócz wyłączeń, zwolnień i ulgi określonej w art. 16 ustawodawca wprowadził jeszcze jedną instytucję skutkującą zmniejszeniem kwoty podatku do zapłaty przez podatnika. Jest to tzw. kwota wolna od podatku uregulowana odrębnie dla każdej z grup podatkowych w art. 9 ust. 1 tekstu pierwotnego u.s.d. Opodatkowaniu podlegało nabycie przez nabywcę od jednej osoby własności rzeczy i praw majątkowych o czystej wartości przekraczającej:

1) 300.000 zł – jeżeli nabywcą była osoba zaliczona do I grupy podatkowej;
2) 225.000 zł – jeżeli nabywcą była osoba zaliczona do II grupy podatkowej;
3) 150.000 zł – jeżeli nabywcą była osoba zaliczona do III grupy podatkowej;
4) 75.000 zł – jeżeli nabywcą była osoba zaliczona do IV grupy podatkowej.

Podział nabywców na grupy podatkowe uregulowano w art. 14 u.s.d. Zaliczenie do grupy podatkowej następowało według osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe. Pierwotnie nabywców podzielono na cztery grupy:

1) grupa I – małżonek, zstępni, rodzice, pasierbowie, zięć, synowa;
2) grupa II – inni wstępni, rodzeństwo, ojczym i macocha;
3) grupa III – zstępni rodzeństwa, teściowie, rodzeństwo rodziców, zstępni i małżonkowie pasierbów, małżonkowie rodzeństwa i rodzeństwo małżonków;
4) grupy IV – inni nabywcy (w tym osoby prawne).

Przysposabiający mieli status zrównany z rodzicami, a jako zstępnych traktowano także przysposobionych i ich zstępnych (art. 14 ust. 4 u.s.d.).

Przy darowiznach otrzymywanych z zagranicy podatek ustalano bez względu na stosunek nabywców do darczyńców w wysokości przewidzianej dla nabywców zaliczonych do III grupy podatkowej – jeżeli nabywcą była osoba fizyczna, a do IV grupy podatkowej – jeżeli nabywcą była osoba prawna (art. 14 ust. 5 u.s.d.).

W art. 9 ust. 2 u.s.d. uregulowano instytucję podatkowoprawną nazywaną w doktrynie „kumulacją podatkową”[11]. Kumulację podatkową stosuje się, jeżeli nabycie własności rzeczy i praw majątkowych od tej samej osoby następuje więcej niż jeden raz w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie. Bez znaczenia pozostaje tytuł nabycia (darowizna, spadek, nabycie praw do wkładu oszczędnościowego) oraz aktualne zaszeregowanie do grupy podatkowej. Istotne są wyłącznie dwie okoliczności, a mianowicie tożsamość nabywcy i zbywcy oraz czas w jakim nabywane były rzeczy i prawa majątkowe. W praktyce kumulacja podatkowa sprowadza się do obliczenia podatku od łącznej wartości nabytych w okresie kumulacji rzeczy i praw majątkowych i pomniejszenia tego podatku o podatek zapłacony z tytułu wcześniej nabytych w okresie kumulacji rzeczy i praw majątkowych. W przypadku uzyskania nadwyżki podatku, tzn. stanu, w którym podatek wcześniej zapłacony jest wyższy od podatku obecnie należnego, obliczona nadwyżka nie podlega ani zaliczeniu na poczet innych podatków, ani zwrotowi. Do nadwyżki może dojść, gdy podatnik w okresie kumulacji przejdzie do wyższej grupy podatkowej.

Instytucja kumulacji podatkowej, z fiskalnego punktu widzenia, nabiera sensu szczególnie w sytuacji, gdy stosowana stawka podatkowa nie ma charakteru stałego (liniowego). Z taką sytuacją mamy do czynienia na gruncie podatku od spadków i darowizn, gdzie zastosowanie znajduje progresja podatkowa – wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania rośnie stawka podatkowa, przy czym wyższą stawkę stosuje się wyłącznie do nadwyżki ponad ustalone progi (progresja szczeblowa). Stosowanie kumulacji podatkowej przeciwdziała praktyce udzielania np. wielu małych darowizn w celu uniknięcia przejścia do wyższego progu podatkowego. Na wysokość stawki podatkowej ma oczywiście wpływ również grupa podatkowa, do której zaliczony został podatnik. Pierwotnie stawki podatkowe dla:

1) I grupy podatkowej mieściły się w przedziale od 5% do 19%;
2) II grupy podatkowej mieściły się w przedziale od 7% do 26%;
3) III grupy podatkowej mieściły się w przedziale od 11% do 36%;
4) IV grupy podatkowej mieściły się w przedziale od 15% do aż 75%.

W każdej skali podatkowej wyróżniano aż 9 progów.

Odrębne zasady opodatkowania funkcjonowały w odniesieniu do zasiedzenia. Przy zasiedzeniu nie miały zastosowania kwoty wolne od podatku i obowiązywała jedna proporcjonalna stawka w wysokości 20% podstawy opodatkowania, bez względu na jej wartość.

Zgodnie z art. 9 ust. 3 tekstu pierwotnego u.s.d. odmiennie traktowano również darowizny otrzymywane z zagranicy. W takich okolicznościach podstawę opodatkowania stanowiła łączna wartość wszystkich darowizn otrzymanych przez obdarowanego w ciągu roku kalendarzowego bez względu na liczbę darczyńców. Jeżeli darowizny z zagranicy otrzymywali członkowie rodziny pozostający we wspólnym gospodarstwie domowym, podstawę opodatkowania stanowiła łączna wartość wszystkich darowizn otrzymanych przez tych członków rodziny. Obowiązek podatkowy ciążył solidarnie na wszystkich obdarowanych.

Przepis art. 10 tekstu pierwotnego u.s.d. określał sposób ustalania wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych w sposób nieujawniony, co po wykryciu tego faktu powodowało konieczność wznowienia postępowania podatkowego. Ustawodawca odsyłał w takich przypadkach do ogólnej regulacji z art. 8 u.s.d. i zastrzegał, że wartość rzeczy i praw majątkowych poprzednio opodatkowanych należało przyjmować w wysokości poprzednio już ustalonej.

[11] Z. Ofiarski, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2002, s. 146–147.

Przepis art. 11 tekstu pierwotnego u.s.d. precyzował z kolei, że podstawę opodatkowania powiększano również o wartość zobowiązania, z którego wykonania podatnik został zwolniony na skutek przyjęcia spadku lub darowizny.

W art. 17 tekstu pierwotnego u.s.d. ustawodawca sformułował dwie delegacje dla Ministra Finansów do wydania rozporządzenia. Zgodnie z pierwszą z nich Minister Finansów mógł ustanawiać inne niż wymienione w u.s.d. zwolnienia podatkowe lub obniżać podatek dla poszczególnych rodzajów nabycia lub poszczególnych kategorii podatników. Natomiast druga delegacja tworzyła obowiązek wydania rozporządzenia, w którym Minister Finansów podwyższał kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych nie podlegające opodatkowaniu lub wyłączoną z podstawy opodatkowania, w wypadku urzędowo stwierdzonego wzrostu o ponad 10% cen detalicznych towarów nieżywnościowych trwałego użytku, nabywanych przez ludność w uspołecznionym handlu rynkowym.

Zgodnie z art. 18 tekstu pierwotnego u.s.d. notariusz, co do zasady, obowiązany był obliczać, pobierać i wpłacać do właściwego urzędu skarbowego należny podatek od darowizn, których akty zostały przed nim sporządzone.

Zgodnie z art. 19 tekstu pierwotnego u.s.d., co do zasady, zapłata spadkobiercy długu przez dłużnika spadkodawcy i wypłata należności przypadających z tytułu zapisu lub wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek jego śmierci mogła nastąpić tylko za zgodą urzędu skarbowego.

3. Zmiany w podatku od spadków i darowizn dokonane w latach 1984-1994

W pierwszych latach obowiązywania u.s.d. okazała się stabilną regulacją, obowiązującą bez jakichkolwiek zmian merytorycznych. Modyfikacji (poprzez podwyższenie), w drodze stosownych rozporządzeń Ministra Finansów[12] wydanych na podstawie art. 17 u.s.d., ulegały jedynie limity wyłączeń, kwot wolnych oraz ulgi z art. 16 u.s.d.

Dopiero mocą ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania[13] (zwanej dalej nowelizacją z grudnia 1989 r.), która weszła w życie już 1 stycznia 1990 r.[14], u.s.d. doznała pierwszej merytorycznej nowelizacji. Zdecydowanie najważniejszym elementem nowelizacji z grudnia 1989 r. była zmiana podmiotowego zakresu zastosowania podatku od spadków i darowizn, a mianowicie z zakresu tego wyłączono osoby prawne niebędące jednostkami gospodarki uspołecznionej. Od 1990 r. podatnikami podatku od spadków i darowizn są wyłącznie osoby fizyczne. Konsekwencją tej zmiany jest skreślenie z tekstu u.s.d. niektórych wyłączeń i zwolnień (art. 3 pkt 2, art. 4 ust. 1 pkt 7 i pkt 13).

[12] Ostatnie to rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 listopada 1994 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 126, poz. 622).

[13] Dz. U. Nr 74, poz. 443 ze zm.

[14] Gdyby do tak szybkiego wejścia w życie ustawy doszło obecnie, to na gruncie Konstytucji RP z 1997 r. i ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 197, poz. 1172, ze zm.) zastosowanie tak krótkiego *vacatio legis*, zwłaszcza w odniesieniu do ustawy podatkowej, mogłoby zostać uznane za istotne naruszenie art. 2 Konstytucji RP, a w szczególności wywodzonej z niego zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zobacz: wyrok TK z dnia 15 lutego 2005 r., K 48/04 (Dz. U. Nr 30, poz. 262), wyrok TK z dnia 30 czerwca 2009 r., K 14/07 (Dz. U. Nr 108, poz. 909), wyrok TK z dnia 12 grudnia 2012 r., K 1/12 (Dz. U. z 2012 r., poz. 1510).

Drugim istotnym elementem nowelizacji z grudnia 1989 r. jest zreorganizowanie grup podatkowych. Dotychczas obowiązujące cztery grupy podatkowe zastąpiły trzy nowe grupy[15]:

1) I grupa podatkowa: małżonek, zstępny, wstępny, pasierb, zięć, synowa, rodzeństwo, ojczym, macocha i teściowie;
2) II grupa podatkowa: zstępny rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępni i małżonkowie pasierbów, małżonkowie rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonkowie rodzeństwa małżonków, małżonkowie innych zstępnych;
3) III grupa podatkowa: inny nabywca.

W konsekwencji zmianie uległy również niektóre przepisy, których zastosowanie ograniczono jedynie do podatników zaliczonych do określonych grup podatkowych (np. zwolnienie podatkowe z art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. a po nowelizacji dotyczyło nabywców zaliczonych do I i II grupy podatkowej) oraz przede wszystkim struktura stawek podatkowych określonych w art. 15 u.s.d.:

1) I grupa podatkowa – od 5% do 19%,
2) II grupy podatkowej – od 11% do 32%,
3) III grupy podatkowej – od 17% do 45%, ale podatek nie mógł być wyższy niż 40% wartości podstawy opodatkowania.

Nieznacznie, tzn. do ośmiu, zmniejszono liczbę progów podatkowych dla każdej grupy. Ponadto do 12% obniżono stawkę podatkową dla nabycia w drodze zasiedzenia (art. 15 ust. 2 u.s.d).

Trzecia zmiana wprowadzona z dniem 1 stycznia 1990 r. dotyczyła ulgi określonej w art. 16 u.s.d. Ulga ta doznała ograniczenia w odniesieniu do osób zaliczonych do III grupy podatkowej (według nowego podziału na grupy podatkowe) w wyniku skreślenia z tekstu u.s.d. art. 16 ust. 1 pkt 4, który stanowił, że osoby zaliczone do III grupy podatkowej, które nabyły w drodze spadku przedmioty objęte tą ulgą, bez spełniania dodatkowych warunków mogły z niej skorzystać (w takich okolicznościach limit ulgi był najniższy i pierwotnie wynosił 300.000 zł). Osobom zaliczonym do III grupy podatkowej pozostał zatem jedynie art. 16 ust. 1 pkt 3 u.s.d., który nabycie prawa do ulgi uzależniał od sprawowania nad przyszłym spadkodawcą przez co najmniej 2 lata przed jego śmiercią opieki nad nim na podstawie stosownej umowy zawartej przed właściwym terenowym organem administracji państwowej stopnia podstawowego i za zgodą tego organu (przy czym pierwotnie limit ulgi w takiej sytuacji wynosił 600.000 zł).

Ostatnia zmiana w u.s.d., wprowadzona nowelizacją z grudnia 1989 r., polegała na istotnym przebudowaniu art. 17, który stanowił delegację dla Ministra Finansów do wydania stosownych rozporządzeń.

Do 1994 r. włącznie nie dokonywano już żadnych merytorycznych zmian w regulacji dotyczącej podatku od spadków i darowizn.

4. Zmiany w podatku od spadków i darowizn dokonane w latach 1995–2005

Począwszy od 1995 r. niemalże każdego roku podatek od spadków i darowizn podlegał mniejszym bądź większym modyfikacjom. Proces tych nowelizacji u.s.d. zapoczątkowano ustawą z dnia 29 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn[16]. Na mocy tej ustawy nieznacznemu rozszerzeniu uległ zakres przedmiotowy podatku od spadków i darowizn,

[15] Szerzej na temat podziału podatników na grupy podatkowe i jego konsekwencji J. Głuchowski, P. Smoleń, Klasyfikacja podatników na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn, „Gdańskie Studia Prawnicze" 2007, t. XVI, s. 301–323.

[16] Dz. U. Nr 85, poz. 428.

a mianowicie opodatkowaniu w drodze zasiedzenia poddano nie tylko nabycie rzeczy, ale także praw majątkowych (art. 1 ust. 2 u.s.d.). Zmiany nie ominęły również katalogów wyłączeń i zwolnień. Doprecyzowano, że pojęciu „gospodarstwo rolne" należy nadawać na gruncie u.s.d. znaczenie takie jak w przepisach o podatku rolnym (art. 4 ust. 5 u.s.d.). Od podatku od spadków i darowizn wyłączono nabycie w drodze spadku lub darowizny praw autorskich i praw pokrewnych, praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych oraz wierzytelności wynikających z nabycia tych praw (wyłączenie to uregulowano w art. 3 pkt 2 u.s.d., który to przepis wcześniej był skreślony). Z wprowadzeniem tego wyłączenia powiązane jest skreślenie zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 4 u.s.d., które również dotyczyło praw autorskich, ale w znacznie węższym zakresie. Z katalogu wyłączeń do katalogu zwolnień przeniesiono regulację dotyczącą nabycia w drodze darowizny pieniędzy lub innych rzeczy przez osobę zaliczoną do I grupy podatkowej w limitowanej tym przepisie wysokości w okresie 5 lat od daty pierwszej darowizny, jeżeli pieniądze te lub rzeczy obdarowany przeznaczy na wymienione w tym przepisie cele budowlano-mieszkaniowe (w praktyce transferu tego dokonano poprzez skreślenie art. 3 pkt 3 u.s.d. i zmianę treści art. 4 ust. 1 pkt 5 u.s.d.). Pozostałe zmiany w tym zakresie dotyczyły tylko katalogu zwolnień (art. 4 ust. 1 u.s.d.) i obejmowały:

1) rozszerzenie przedmiotowego zakresu zwolnienia dotyczącego nabycia własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części oraz innych praw do takiego gospodarstwa lub jego części, jak również działki przyzagrodowej poprzez skreślenie wyjątku w zakresie nadwyżki wartości obszaru sadów ponad 3 ha (skreślenie pkt 1 lit. d);
2) wprowadzenie nowego zwolnienia dotyczącego nabycia własności budynków gospodarczych służących bezpośrednio produkcji rolniczej prowadzonej na użytkach rolnych o powierzchni do 1 ha, jeśli nabywca był osobą prowadzącą gospodarstwo rolne zaliczoną do I grupy podatkowej (zmiana treści pkt 4);
3) zniesienie zwolnienia dotyczącego nabycia w drodze spadku otwartego za granicą własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą w określonych w ustawie okolicznościach (skreślenie pkt 6);
4) rozszerzenie przedmiotowego zakresu zwolnienia dotyczącego nabycia w drodze spadku wymienionych w pkt 9 rzeczy o dobra kultury złożone w muzeum, zgodnie z obowiązującymi przepisami (zmiana pkt 9 lit. c);
5) ograniczenie podmiotowego zakresu zwolnienia dotyczącego nabycia w drodze spadku lub darowizny zakładu wytwórczego, budowlanego, handlowego lub usługowego lub jego części do małżonków lub wstępnych (zmiana pkt 10);
6) wprowadzenie nowego zwolnienia dotyczącego nabycia w drodze spadku przez osoby zaliczone do I grupy podatkowej budynku, w części zajętej przez osoby trzecie na podstawie umów najmu, do których miały zastosowanie przepisy o czynszu regulowanym, określonym w ustawie o najmie lokali mieszkalnych i dodatkach mieszkaniowych (dodanie pkt 13);
7) wprowadzenie nowego zwolnienia dotyczącego nabycia 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 została zawarta na podstawie przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników (dodanie pkt 14).

Kolejna zmiana wprowadzona ww. ustawą dotyczyła podstawy opodatkowania. W myśl znowelizowanego art. 7 ust. 1 u.s.d. wartość rzeczy i praw majątkowych składających się na

podstawę opodatkowania ustalać należy według ich stanu w dniu nabycia (bez zmian) i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego (według wcześniej obowiązującego stanu prawnego „z dnia złożenia zeznania podatkowego" urzędowi skarbowemu lub pobrania podatku przez płatnika, o ile przepisy szczególne nie stanowiły inaczej). Ponadto w art. 7 ust. 2 u.s.d. doprecyzowano, że wartość obciążenia z tytułu obowiązku wykonania zapisu przez spadkobiercę lub dalszego zapisu przez zapisobiercę będzie stanowiło ciężar, o który będzie można pomniejszyć wartość podstawy opodatkowania, dopiero wtedy, gdy dany zapis lub dalszy zapis zostanie wykonany.

Znacznemu uproszczeniu uległ sposób ustalania wartości podstawy opodatkowania, dzięki uchyleniu art. 8 ust. 6-9 u.s.d. W ten sposób utrzymano w mocy ogólną zasadę (która przestała doznawać jakichkolwiek wyjątków), że wartość podstawy opodatkowania określa nabywca w oparciu o rynkową wartość nabytych rzeczy lub praw majątkowych. W konsekwencji uchylony został również art. 10 u.s.d., jako zbędny.

Na skutek nowelizacji art. 15 u.s.d łatwiejsze stało się również obliczanie należnego podatku. Obowiązującą od 1990 r. liczbę ośmiu progów podatkowych dla każdej z grup podatkowych ustawodawca zredukował do trzech (zachowując podział na grupy podatkowe oraz progresję podatkową):

1) I grupa podatkowa – 3%, 5% i 7%;
2) II grupa podatkowa – 7%, 9% i 12%;
3) III grupa podatkowa – 12%, 16% i 20%.

Obniżono, po raz kolejny, stawkę podatkową dla nabycia w drodze zasiedzenia do poziomu 7%.

Gruntownej przebudowy doznała także ulga z art. 16 u.s.d. Odstąpiono od sztywnego ustalania limitu kwotowego tej ulgi na rzecz zrelatywizowania jej do wartości maksymalnie 110 metrów kwadratowych powierzchni użytkowej nabywanej nieruchomości. Takie rozwiązanie jest bardziej sprawiedliwe w kontekście znacznych różnic w cenach nieruchomości w poszczególnych regionach Polski.

Konsekwencją odstąpienia od ustalania sztywnych kwot ulgi z art. 16 u.s.d. było uchylenie art. 17 ust. 1 pkt 3 u.s.d., który zawierał stosowną delegacją dla Ministra Finansów do podwyższania tych kwot w drodze rozporządzenia.

Kolejnym aktem prawnym, który wpłynął na treść u.s.d. jest ustawa z dnia 26 października 1995 r. o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego oraz o zmianie niektórych ustaw[17]. Jego mocą wprowadzono nowe zwolnienie podatkowe dotyczące nabycia 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 (art. 4 ust. 1 pkt 6 u.s.d.).

Ustawą z dnia 7 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn[18] dokonano kolejnej zmiany w materii zwolnień od podatku od spadków i darowizn, a mianowicie rozszerzono zakresy podmiotowy i przedmiotowy zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 13 u.s.d. nadając mu brzmienie: „Zwalnia się od podatku nabycie w drodze spadku budynku 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

[17] Tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 255.
[18] Dz. U. Nr 152, poz. 721.

mieszkaniowych". Wcześniej z tego zwolnienia mogły skorzystać wyłącznie osoby zaliczone do I grupy spadkowej, które nabyły budynek w drodze spadku.

Wejście w życie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[19] (zwanej dalej o.p.) dla treści u.s.d. miało ten skutek, że uchylono w niej przepisy w zakresie instytucji przedawnienia (np. art. 4 ust. 3 u.s.d). Jest to wynik zbiorczego uregulowania między innymi tego zagadnienia właśnie w o.p. (rozdział 7 i 8).

Również w 1997 r. ustawą z dnia 22 sierpnia 1997 r. o pracowniczych programach emerytalnych[20] rozszerzono zakres przedmiotowy podatku od spadków i darowizn poprzez objęcie nim nabycia nienależących do spadku praw do środków zgromadzonych w pracowniczym funduszu emerytalnym, funduszu inwestycyjnym otwartym lub specjalistycznym funduszu inwestycyjnym otwartym – w wyniku realizacji pracowniczego programu emerytalnego, na podstawie rozrządzenia dokonanego przez uczestnika tego programu na wypadek jego śmierci (art. 1 ust. 2 u.s.d.).

Kolejna zmiana u.s.d. miała miejsce w 2000 r. Wynikała z ustawy z dnia 2 marca 2000 r. o zmianie ustawy o pracowniczych programach emerytalnych oraz niektórych innych ustaw[21] i polegała na zniesieniu rozszerzenia zakresu przedmiotowego podatku od spadków i darowizn wprowadzonego w 1997 r. W tym celu przywrócono treść art. 1 ust. 2 u.s.d. sprzed zmiany w 1997 r. i dodano w art. 3 u.s.d. stosowne wyłączenie podatkowe (art. 3 pkt 4 u.s.d.). Zabieg ten miał związek z wolą ustawodawcy, aby nabycie środków z pracowniczego programu emerytalnego objęte było jednak zakresem zastosowania ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[22].

Kolejna zmiana u.s.d. została dokonana ustawą z dnia 11 stycznia 2001 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz niektórych innych ustaw[23]. Ponownie poszerzono katalog wyłączeń podatkowych, tym razem o nabycie w drodze spadku środków zgromadzonych na rachunku zmarłego członka otwartego funduszu emerytalnego (art. 3 pkt 5 u.s.d.).

Zmiany w podatku od spadków i darowizn, dotyczące głównie zakresu przedmiotowego tej daniny, kontynuowała ustawa z dnia 28 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn[24] (zwana dalej nowelizacją z października 2002 r.). Mocą tego aktu podatkiem od spadków i darowizn objęto nabycie rzeczy i praw majątkowych w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności, a także w drodze zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu. Zwolnieniem zostało objęte nabycie przez osoby zaliczone do I grupy podatkowej w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności (art. 4 ust. 1 pkt 15 u.s.d.). Przy nabyciu w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zawarcia umowy albo ugody lub uprawomocnienia się orzeczenia sądu, jeżeli ich skutkiem jest nieodpłatne zniesienie współwłasności (art. 6 ust. 1 pkt 7 u.s.d.), natomiast przy nabyciu tytułem zachowku z chwilą zaspokojenia roszczenia lub jego części (art. 6 ust. 1 pkt 2a u.s.d.). Przy nabyciu w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności istotne jest prawidłowe określenie podstawy opodatkowania. Jest nią zgodnie z dodanym do u.s.d. art. 7 ust. 6 wartość rzeczy lub

[19] Tekst pierwotny Dz. U. Nr 137, poz. 926; tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

[20] Dz. U. z 1997 r. Nr 139, poz. 932.

[21] Dz. U. Nr 22, poz. 270 (obowiązuje jedynie w zakresie zmian).

[22] Tekst jedn. Dz. U z 2012 r., poz. 361 ze zm. Środki te zwolnione są od podatku dochodowego od osób fizycznych na mocy art. 21 ust. 1 pkt 58 odnośnej ustawy.

[23] Dz. U. Nr 8, poz. 64 ze zm.

[24] Dz. U. Nr 200, poz. 1681.

praw majątkowych, w części przekraczającej wartość udziału we współwłasności, który przed jej zniesieniem przysługiwał nabywcy.

Nowelizacja z października 2002 r. jest ważna z jeszcze jednego powodu. Jej mocą po raz ostatni dokonano zmiany wysokości kwot wolnych od podatku oraz wysokości kwot progowych, dla których zastosowanie mają dane stawki podatkowe. Stało się to możliwe dzięki zwiększającej się stabilizacji polskiej gospodarki oraz przede wszystkim dzięki ustaleniu, jak się okazuje, wysokiego progu wskaźnika, po przekroczeniu którego dopiero minister właściwy do spraw finansów publicznych jest zobowiązany podwyższyć te kwoty – kwartalnego wzrostu cen towarów nieżywnościowych trwałego użytku o ponad 6% (art. 17 u.s.d.). Zatem kwoty wolne wynoszą obecnie: 9.637 zł, 7.276 zł i 4.902 zł odpowiednio dla I, II i III grupy podatkowej, a tabela ze stawkami podatkowymi prezentuje się następująco:

Kwoty nadwyżki w zł		Podatek wynosi
ponad	do	
1) od nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej		
	10.278	3%
10.278	20.556	308 zł 30 gr i 5% nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		822 zł 20 gr i 7% nadwyżki ponad 20.556 zł
2) od nabywców zaliczonych do II grupy podatkowej		
	10.278	7%
10.278	20.556	719 zł 50 gr i 9% od nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		1.644 zł 50 gr i 12% od nadwyżki ponad 20.556 zł
3) od nabywców zaliczonych do III grupy podatkowej		
	10.278	12%
10.278	20.556	1.233 zł 40 gr i 16% od nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		2.877 zł 90 gr i 20% od nadwyżki ponad 20.556 zł

Źródło: Artykuł 15 u.s.d.

Ustawą z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami[25] zmieniono zakres zwolnienia dotyczącego nabycia w drodze spadku zabytku ruchomego. W myśl zmiany zwolnione od podatku od spadków i darowizn jest nabycie w drodze spadku zabytków ruchomych i kolekcji wpisanych do rejestru zabytków, a także zabytków użyczonych muzeum w celach naukowych lub wystawienniczych na okres nie krótszy niż 2 lata (art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. c u.s.d.).

W związku z utworzeniem indywidualnych kont emerytalnych (IKE) na mocy ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o indywidualnych kontach emerytalnych[26], ustawodawca chcąc postąpić konsekwentnie, w obliczu regulacji dotyczącej pracowniczych programów emerytalnych i otwartych funduszy emerytalnych, do katalogu wyłączeń z art. 3 u.s.d. dodał kolejne, dotyczące nabycia

[25] Dz. U. Nr 162, poz. 1568 ze zm.
[26] Dz. U. Nr 116, poz. 1205 ze zm.

w drodze spadku środków zgromadzonych na indywidualnym koncie emerytalnym (art. 3 pkt 6 u.s.d.).

Ponownie zakres przedmiotowy podatku od spadków i darowizn rozszerzono na skutek kompleksowego uregulowania działalności funduszy inwestycyjnych ustawą z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych[27]. Omawianym podatkiem objęto nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci (art. 1 ust. 2 u.s.d.).

Zmiany u.s.d., które nie dotyczyły preferencji podatkowych należały do rzadkości, jednakże właśnie tego typu zmianę wprowadzała ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw[28]. Na jej mocy do u.s.d. dodano obszerny art. 17a, który regulował obowiązek składania przez podatników zeznań podatkowych. Podatnik, w razie nabycia dóbr objętych podatkiem od spadków i darowizn, zobowiązany został do złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zeznania podatkowego w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego (art. 17a ust. 1 u.s.d.). Obowiązek ten nie dotyczył sytuacji, gdy podatek pobierany był przez płatnika (art. 17a ust. 2 u.s.d.). W przypadku złożenia zeznania, w którym podatnik nie ujawniłby wszystkich opodatkowanych dóbr, podatnik ów miał obowiązek dokonać stosownej korekty w terminie 14 dni, licząc od dnia, w którym dowiedział się o tym fakcie (art. 17a ust. 3 u.s.d.). Do kompetencji ministra właściwego do spraw finansów publicznych należy określenie, w drodze rozporządzenia, wzoru zeznania podatkowego (art. 17a ust. 4 u.s.d.).

Na skutek uchwalenia ustawy z dnia 8 lipca 2005 r. o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej[29] poszerzono katalog zwolnień od tego podatku o zwolnienie dotyczące nabycia w drodze spadku prawa do rekompensaty, o którym mowa w tej ustawie (art. 4 ust. 1 pkt 16 u.s.d.).

5. Zmiany w podatku od spadków i darowizn dokonane po 2005 roku

Do pierwszej zmiany w u.s.d. po 2005 r. doszło na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych[30], która weszła w życie 1 stycznia 2007 r. Była to istotna nowelizacja m.in. z następujących powodów[31]:

1) poszerzyła zakres przedmiotowy podatku od spadków i darowizn o nabycie tytułem: zapisu, dalszego zapisu, polecenia testamentowego, a także nieodpłatnej: renty, użytkowania oraz służebności;
2) uchyliła część zwolnień podatkowych (art. 4 ust. 1 pkt 2, 4, 10, 11, 13 i 14 u.s.d.) oraz doprecyzowała warunki niektórych pozostałych (np. art. 4 ust. 1 pkt 5 u.s.d.);
3) poprzez dodanie do ustawy art. 4a ustawodawca wprowadził nielimitowane, uniezależnione od sposobu nabycia (za wyjątkiem zasiedzenia) zwolnienie podatkowe dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej (z wyłączeniem teściów, zięciów i synowych) – tzw.

[27] Tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 157.
[28] Dz. U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.
[29] Dz. U. Nr 169, poz. 1418 ze zm.
[30] Dz. U. Nr 222, poz. 1629 ze zm.
[31] Szerzej na temat zmian wprowadzonych tą nowelizacją u.s.d.: L. Etel, G. Liszewski, op. cit., s. 19–23.

„zerowej" grupy podatkowej (zastosowanie tego zwolnienia uzależnione jest jednak od spełnienia, co do zasady, dwóch warunków – zgłoszenia i udokumentowania nabycia dóbr)[32];

4) zniosła solidarny obowiązek podatkowy nabywcy i darczyńcy przy darowiźnie, na rzecz obowiązku podatkowego wyłącznie po stronie nabywcy, co ujednoliciło na gruncie podatku od spadków i darowizn ten element konstrukcyjny;
5) zmieniła wymaganą formę umowy o opiekę, zawarcie której umożliwia spadkobiercy zaliczonemu do III grupy podatkowej nabycie prawa do ulgi mieszkaniowej, na umowę pisemną z podpisami notarialnie poświadczonymi[33].

Kolejnym aktem prawnym, który miał wpływ na kształt podatku od spadków i darowizn była ustawa z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn[34]. Wydłużyła ona termin na zgłoszenie nabycia dóbr przez osoby uprawnione do skorzystania ze zwolnienia z art. 4a u.s.d. do 6 miesięcy (pierwotnie termin ten wynosił 1 miesiąc). Wydłużony termin ma zastosowanie do sytuacji, w których obowiązek podatkowy powstał po 31 grudnia 2008 r.[35].

Ustawa z dnia 25 marca 2011 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z funkcjonowaniem systemu ubezpieczeń społecznych[36] wprowadziła do u.s.d. nowe wyłączenie podatkowe, a dotyczące nabycia w drodze spadku kwoty składek zewidencjonowanych na subkoncie, o którym mowa w art. 40a ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych[37] (art. 3 pkt 7 u.s.d.).

Zmiany w u.s.d. wprowadzone ustawą z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw[38] są pochodną uporządkowania na gruncie prawa spadkowego kwestii zapisów testamentowych i wyróżnienia: zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego oraz polecenia testamentowego i polegają jedynie na dostosowaniu treści u.s.d. do tej nowej terminologii (art. 1 ust. 1 pkt 1, art. 3 pkt 2, art. 4 ust. 1 pkt 9, art. 6 ust. 1 pkt 2 i 2b, art. 7 ust. 2 i art. 16 ust. 1 u.s.d.).

---

[32] Pomimo, zdawałoby się, dość przejrzystego sformułowania warunków zastosowania tego zwolnienia, pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami na jego gruncie dochodziło do licznych sporów. Przykładowo, spory wywołuje treść art. 4a ust. 4 pkt 2 u.s.d., w którym odstępstwo od obowiązku zgłoszenia nabycia zawężono do umów (a nie ogólnie czynności prawnych) sporządzonych w formie aktu notarialnego. Ta okoliczność sprawiała, że organy podatkowe wymierzały podatek z powodu niezgłoszenia ustanowienia rzekomo w drodze jednostronnej czynności prawnej np. służebności mieszkania, twierdząc, że brak obowiązku takiego zgłoszenia (jako wyjątek od zasady) nie wynika z treści przepisów. Słuszna krytyka takiej praktyki organów podatkowych A. Goettel, Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 25 lipca 2011 r. I SA/Rz 234/11, „Rejent" 2012, nr 12, s. 121–129. Szerzej na temat tego zwolnienia J. Banach, Zwolnienie z podatku od spadków i darowizn nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez osoby najbliższe, „Biuletyn Skarbowy" 2009, nr 6, s. 9–13.

[33] Na skutek uchwalenia przepisów przejściowych, które objęły jedynie stany faktyczne, gdzie do nabycia spadku doszło przed 1 stycznia 2007 r. pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi dochodziło do licznych sporów dotyczących prawa do ulgi mieszkaniowej. Ostatecznie kwestię tę rozstrzygnął wyrok TK z dnia 5 lipca 2011 r., P 36/10, Dz. U. Nr 144, poz. 867. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że brak ulgi podatkowej dla osoby zaliczonej do III grupy podatkowej, „która do 31 grudnia 2006 r. sprawowała opiekę nad spadkodawcą na podstawie umowy zawartej przed organem gminy, a po tym dniu nabyła w drodze spadku prawa wskazane w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.s.d. jest niezgodny z zasadą ochrony interesów w toku wynikającą z art. 2 Konstytucji RP".

[34] Dz. U. Nr 203, poz. 1267.

[35] Porównaj: Wyrok TK z dnia 4 czerwca 2013 r., P 43/11, Dz. U. poz. 692, w którym TK orzekł, że „art. 4a ust. 1 pkt 1 u.s.d., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w zakresie, w jakim przewiduje miesięczny termin złożenia zgłoszenia (...) jest niezgodny z wywiedzioną z art. 2 Konstytucji RP zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa".

[36] Dz. U. Nr 75, poz. 398 ze zm.

[37] Tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 1442 ze zm.

[38] Dz. U. Nr 58, poz. 458.

Ostatnią zmianą ingerującą w katalog zwolnień w podatku od spadków i darowizn jest dodanie przez ustawę z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej[39] w art. 4 w ust. 1 u.s.d. pkt 17, mocą którego zwalnia się od podatku nabycie w drodze dziedziczenia lub darowizny przez osoby tworzące rodzinę zastępczą lub prowadzącego rodzinny dom dziecka (w rozumieniu odrębnych przepisów), pieniędzy lub innych rzeczy pod warunkiem, że pieniądze te lub rzeczy w okresie 12 miesięcy od dnia ich otrzymania zostaną przeznaczone na cele bezpośrednio związane ze sprawowaniem pieczy zastępczej.

Kolejne zmiany wprowadzone do u.s.d. na mocy ustawy z dnia 29 lipca 2011 r. o zmianie ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz niektórych innych ustaw[40] oraz ustawy z dnia 12 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o usługach płatniczych oraz niektórych innych ustaw[41] należy uznać za techniczne. Ustawy te dokonują drobnych korekt terminologicznych. Pierwsza w art. 17a u.s.d., odnoszącym się do zeznań podatkowych – termin „numer identyfikacji podatkowej" zastępuje sformułowaniem „identyfikator podatkowy", a druga w art. 4a w ust. 1 w pkt 2 zwrot „rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową" zastępuje zwrotem „rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej".

6. Postulaty zmian w podatku od spadków i darowizn

23 lipca 2013 r. Grupa Posłów na Sejm RP Klubu Poselskiego Ruch Palikota wniosła do Sejmu RP projekt zmiany u.s.d. Celem proponowanej przez posłów nowelizacji jest „obniżenie stawek podatku od spadków i darowizn, uproszczenie systemu jego naliczania, a przez to odciążenie i redukcja aparatu skarbowego, a jednocześnie spowodowanie wzrostu realnych wpływów z tego tytułu do jednostek samorządu terytorialnego, będących beneficjentem tego podatku"[42].

Proponowane przez posłów zmiany u.s.d. sprowadzają się do:

1) ograniczenia zwolnienia z art. 4a u.s.d. do kwoty 1.000.000 zł i objęcia nabytych w ramach tego zwolnienia dóbr kumulacją podatkową – nadwyżka ponad limit objęta byłaby ogólnymi zasadami opodatkowania;
2) podwyższenia wartości kwot wolnych z art. 9 ust. 1 u.s.d. do 15.000 zł, 10.000 zł i 5.000 zł odpowiednio dla I, II i III grupy podatkowej, przy jednoczesnym uchyleniu art. 17 u.s.d., który określał procedurę waloryzacji tych kwot;
3) odstąpienia od progresji podatkowej z art. 15 u.s.d. na rzecz stawek liniowych w obrębie każdej z grup podatkowych: 1%, 2% i 3% odpowiednio dla I, II i III grupy podatkowej;
4) uchylenia ulgi mieszkaniowej z art. 16 u.s.d.;
5) przyjęcia za podstawę opodatkowania przy nieodpłatnym użytkowaniu 4% wartości oddanej w użytkowanie rzeczy;
6) przeniesienia na nabywcę inicjatywy określania wartości nieodpłatnej służebności.

[39] Tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 135 ze zm.
[40] Dz. U. Nr 171, poz. 1016.
[41] Dz. U. z 2013 r., poz. 1036.
[42] Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn, http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/Projekty/7-020-727-2013/$file/7-020-727-2013.pdf.

Proponowane rozwiązania rzeczywiście zmierzają do uproszczenia podatku od spadków i darowizn i, poprzez zmniejszenie wysokości stawek podatkowych, mogą sprawić, że ściągalność tego podatku wzrośnie. Jednocześnie podniesienie kwot wolnych i zdecydowane obniżenie stawek podatkowych, nawet z uwzględnieniem wyższej ściągalności, pozwala sądzić, że ogólne wpływy z tego podatku ulegną zmniejszeniu, co przeczy tezom wnioskodawców, jakoby proponowana ustawa miałaby być uchwalona w interesie gmin, których dochodem własnym są wpływy z tego podatku (jednakże w tym kontekście trudno ocenić skutki proponowanego zniesienia ulgi mieszkaniowej – zwłaszcza dla nabywców z II i III grupy podatkowej). W innym miejscu uzasadnienia projektu, jego pomysłodawcy określają obecny kształt przepisów jako „swoistą karę dla osób, które wypracowały jakiś majątek i chcą się nim podzielić z innymi osobami", co należałoby odczytywać między wierszami, że celem projektu jest chęć zmniejszenia ich obciążeń podatkowych (*notabene* nie jest zrozumiały argument dotyczący „kary" dla darczyńcy, gdyż obecnie u.s.d. nie kształtuje po jego stronie żadnego obowiązku podatkowego – ten spoczywa na nabywcy, który jeśli uzna, że otrzymane dobra przedstawiają dla niego mniejszą wartość niż podatek, jaki z tytułu ich nabycia musiałby zapłacić, może odmówić przyjęcia darowizny jako przedmiotu umowy, a zatem stosunku prawnego wymagającego zgodnych oświadczeń woli wszystkich jego stron).

Jako rozwiązania upraszczające wymiar podatku od spadków i darowizn uwzględnione w ww. projekcie należy uznać wprowadzenie liniowych stawek podatkowych, prostsze do zapamiętania i niepodlegające waloryzacji kwoty wolne oraz zniesienie ulgi mieszkaniowej. Biorąc pod uwagę nawet siedmiokrotne obniżenie stawek podatkowych być może warto byłoby pokusić się o zniesienie także większości (jeśli nie wszystkich) zwolnień podatkowych z art. 4 u.s.d. W ten sposób podatek ten uzyskałby powszechny charakter, ale kompensowane byłoby to jego niższą wysokością. Stąd z kolei płynie wniosek, że decyzji podatkowych byłoby więcej, ale czas potrzebny na wydanie każdej z nich byłby krótszy.

Odnosząc się również do postulatu projektodawców, że proponowane zmiany pozwoliłyby zredukować aparat urzędniczy, stwierdzić z pełnym przekonaniem należy, że podatek od spadków i darowizn jest i tak stosunkowo nieskomplikowaną daniną publiczną, która absorbuje urzędy skarbowe w stopniu nieporównywalnie mniejszym niż podatki dochodowe i podatek od towarów i usług (i to pomimo ich samodzielnego obliczania przez podatników). „Oszczędności" na skutek tych uproszczeń byłyby więc symboliczne.

Na pozytywną uwagę zasługuje natomiast dostrzeżenie problemu zawierania umów pozornie odpłatnych w celu uniknięcia podatku od spadków i darowizn. Zagadnienie to jednakże wykracza poza ramy niniejszego opracowania.

Według stanu na dzień 16 marca 2014 r. omawiany projekt znajduje się na etapie konsultacji i opinii organizacji społecznych[43].

7. Zakończenie

Podatek od spadków i darowizn, to danina publiczna, która przez kilkadziesiąt lat obowiązywania w Polsce zdążyła już wrosnąć w świadomość prawną obywateli. Obecna regulacja dotycząca tego podatku liczy już ponad 30 lat. Przez ten czas zdążyła zmienić się niemal w każdym swym elemencie konstrukcyjnym. Z punktu widzenia postulatu stabilności prawa jest to zjawisko bardzo

[43] Strona internetowa Sejmu, wniesione projekty ustaw, http://sejm.gov.pl (dostęp 16.03.2014).

niepożądane, zwłaszcza w odniesieniu do prawa podatkowego. Paradoksalnie jednak ta gałąź prawa przeobraża się bardzo dynamiczne. Stąd nie milkną pytania o dalsze kierunki zmian m.in. w podatku od spadków i darowizn.

Przedstawiony w opracowaniu projekt zmiany u.s.d. wydaje się być krokiem w dobrym kierunku, choć jego ewentualne uchwalenie niekoniecznie doprowadzi do zamierzonych przez jego pomysłodawców skutków. W razie spadku wpływów z tego źródła nie przewidziano żadnej formy rekompensaty dla gmin.

INHERITANCE AND GIFT TAX – EVOLUTION OF LEGAL CONSTRUCTION

Summary

The subject of this paper is an evolution of an inheritance and gift tax. Author an analysis of this tax began from The Inheritance and Gift Tax Act enacted 28th July,1983 and then he investigated all amendments of this act. Over the last 30 years being in force an inheritance and gift tax have changed diametrically.
Author also analyzed the newest project of amendment of The Inheritance and Gift Tax Act which aim is to make an inheritance and gift tax simpler.