

# Andrzej Warfołomiejew

---

## W kwestii wymiaru i poboru opłaty skarbowej oraz podatku od spadków i darowizn

---

Palestra 21/10(238), 48-58

---

1977

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

pracę. Ci, którym udało się uzyskać dyplom, napotykają wiele barier. Przełożeni wyszukują preteksty, byleby tylko nie zaangażować ich do pracy.<sup>43</sup>

Homoseksualizm jest najczęściej spotykanym nieprawidłowym zachowaniem seksualnym. Stosunek do tych ludzi powinien być rzeczowy. Wokół homoseksualizmu rozkwitło wiele przesądów i uprzedzeń. Homoseksualiści powinni mieć prawo do tolerancji pod warunkiem, że ich odmienne zachowanie będzie ich sprawą czysto osobistą, że nie będzie wciągana w orbitę ich zainteresowań i nękana heteroseksualna część społeczeństwa. I nie tylko to. M. Kozakiewicz<sup>44</sup> pisze, że „istnieją różne punkty zberne i »miejsca spotkań«, na których homoseksualizm zostaje wprowadzony do najtrywialniejszych i najordynarniejszych działań homoseksualnych »z byle kim« i »byle jak« (...). Stoczenie się (...) prostytutce homoseksualnej wypacza samego człowieka, niweczy jego wrażliwość moralną, czyni go narzędziem czynów odhumanizowanych, a nieraz i przedmiotem szantażu ze strony polujących na frajerów »zawodowców«. Człowiek, który odkrył, że jest homoseksualistą, czuł, że jest inny, odmienny, ale nie musiał jeszcze czuć się »gorszy« od pozostałych ludzi.”

Filozof Seneka zwykł być radzić skarżącym się: „Chcecie być szanowani? Szanujcie się sami (...)”.

Polski kodeks karny nie przewiduje kary za uprawianie homoseksualizmu, nikt ich zatem nie pociąga do odpowiedzialności karnej, że są tacy, jacy są. Ale o ich pozycji, przydatności dla społeczeństwa będą decydowały: ich zachowanie, efekty ich pracy zawodowej i społecznej, ich talent, ich stosunek do obowiązków. Homoseksualistów zatem należy oceniać indywidualnie.

<sup>43</sup> Tak w RFN, Wielkiej Brytanii.

<sup>44</sup> M. Kozakiewicz: *Rozmowy intymne*, PZWL, Warszawa 1965, wyd. II.

## ANDRZEJ WARFOŁOMIEJEW

# W kwestii wymiaru i poboru opłaty skarbowej oraz podatku od spadków i darowizn

*Z dniem 1 stycznia 1976 r. weszły w życie nowe przepisy o opłacie skarbowej oraz o podatku od spadków i darowizn. Opracowanie informuje o różnicach między poprzednim a nowym stanem prawnym w powyższym zakresie oraz sygnalizuje niektóre z problemów, wywołujące niekiedy kontrowersje w praktyce.*

### 1. UWAGI OGÓLNE

Ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o opłacie skarbowej oraz o podatku od spadków i darowizn weszły w życie z dniem 1 stycznia 1976 r.<sup>1</sup> W zakresie opodatkowania nabycia praw majątkowych obowiązywał przedtem dekret z dnia 3 lu-

<sup>1</sup> Dz. U. z 1976 r. Nr 45, poz. 226 i 228.

tego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych,<sup>2</sup> który poddawał opodatkowaniu dwa rodzaje nabycia praw majątkowych, a więc zarówno pod tytułem nieodpłatnym jak i odpłatnym.

Nabycie pod tytułem nieodpłatnym obejmowało spadkobranie, zapis, darowiznę i zasiedzenie. Podatkowi od odpłatnego nabycia praw majątkowych podlegały transakcje kupna-sprzedaży nieruchomości, transakcje kupna-sprzedaży innych rzeczy (jak np. samochodów) dokonywane pomiędzy osobami fizycznymi, umowy dzierżawy, umowy najmu, umowy pożyczki.

Przepisy dekretu w okresie jego obowiązywania i stosowania nie uległy — formalnie rzecz biorąc — zmianom. Faktycznie jednak zasięg działania tych przepisów został znacznie ograniczony na skutek wprowadzenia licznych zwolnień na podstawie wydanych zarządzeń Ministra Finansów, przy czym zwolnienia te podyktowane były przyczynami gospodarczymi lub społecznymi. W zakresie odpłatnego nabycia znaczna część zwolnień była następstwem samej konstrukcji przepisów, które zamiast określić przedmiot opodatkowania ograniczały się do ogólnej definicji tego przedmiotu. Konstrukcja taka powodowała konieczność sukcesywnego wprowadzania wielu zwolnień, gdyż brak było gospodarczego bądź społecznego uzasadnienia dla opodatkowania pewnych typów nabycia praw, co do których na podstawie ogólnej definicji zachodził obowiązek podatkowy. Jako przykład można tu przytoczyć nabycie praw do odszkodowania za rzecz skradzioną lub za utratę zdrowia. W konsekwencji — w zakresie podatku od nabycia praw majątkowych obowiązywała poza dekretem i rozporządzeniem wykonawczym znaczna liczba zarządzeń, które w zasadniczy sposób zmieniły zasięg działania dekretu, przy czym życie wciąż wysuwało potrzeby wprowadzenia dalszych zmian.

Przedstawiony wyżej stan wymagał zatem podjęcia porządkujących kroków legislacyjnych. Ponieważ przy opodatkowaniu nieodpłatnego nabycia praw obowiązują odmienne zasady niż przy opodatkowaniu odpłatnego nabycia, przeto wyodrębniono przepisy dotyczące nieodpłatnego nabycia i ujęto je w oddzielnej ustawie o podatku od spadków i darowizn. Poprzednie określenie nazwy podatku jako „podatku od nabycia praw majątkowych” było dla ogółu podatników niezrozumiałe i mimo wieloletniego obowiązywania dekretu nie zostało należycie przyswojone. Dlatego właśnie użyto bardziej komunikatywnej nazwy: „podatek od spadków i darowizn”. Natomiast całą tematykę dotyczącą opodatkowania odpłatnego nabycia praw przeniesiono do przepisów ustawy o opłacie skarbowej. Ustawa ta zastąpiła obowiązującą poprzednio ustawę z dnia 13 grudnia 1957 roku o opłacie skarbowej,<sup>3</sup> która była dwukrotnie nowelizowana.<sup>4</sup> Według uchylonych już w tej chwili przepisów opłacie skarbowej podlegały tylko niektóre, taksatywnie wymienione dokumenty stwierdzające wykonywane zawodowo czynności cywilnoprawne, jak rachunki, weksle, dokumenty przewozowe. Dlatego też — oceniając rzecz z merytorycznego punktu widzenia — uzasadnione było włączenie do zakresu opłaty skarbowej odpłatnego przeniesienia praw majątkowych również przez osoby nie trudniące się tym zarobkowo. Tak więc jedynym kryterium podziału pomiędzy opłatą skarbową a podatkiem stała się odpłatność lub nieodpłatność nabycia określonych praw majątkowych. Wspomniany dekret o podatku od nabycia praw majątkowych został uchylony w części nieodpłatnego nabycia — przez ustawę o podatku od spadków i darowizn, a w części odpłatnego nabycia — przez ustawę o opłacie skarbowej.

<sup>2</sup> Dz. U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74 ze zmianą: Dz. U. z 1971 r. Nr 7, poz. 77.

<sup>3</sup> Dz. U. z 1958 r. Nr 1, poz. 1.

<sup>4</sup> Dz. U. z 1964 r. Nr 41, poz. 271 i z 1972 r. Nr 23, poz. 164.

## 2. PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN

Ustawa poddaje opodatkowaniu nabycie mienia w wypadkach ściśle określonych w art. 1 ust. 1, tj. nabycie w drodze spadkobrania, darowizny lub zasiedzenia mienia położonego w kraju — bez względu na to, czy nabywcą jest obywatel polski, czy też cudzoziemiec. Nabycie mienia położonego za granicą zostało poddane opodatkowaniu w ograniczonym zakresie, a mianowicie tylko wtedy, gdy nabywca jest obywatelem polskim lub ma miejsce zamieszkania w Polsce (art. 2).

Istotną nowością jest objęcie przepisami ustawy wypłaty wkładów oszczędnościowych wyłączonych ze spadku na podstawie prawa bankowego (tzw. zapis bankowy). Tak więc osoba nabywająca prawa do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek jego śmierci (art. 1 ust. 2) dotknięta jest podatkiem tylko wtedy, gdy wkłady przekroczą kwotę wolną od opodatkowania albo gdy kwotę tę przekroczy suma wkładów i innego majątku odziedziczonego po wkładcy (kumulacja z art. 9 ust. 1 i 2). Ustawa utrzymała jako maksimum wolne od podatku wartość majątku w kwocie 30 tys. zł, z tym jednak wyjątkiem, że jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do I grupy podatkowej (a więc małżonek, zstępni, przysposobieni, pasierbowie, zięć, synowa — art. 13 ust. 3 pkt 1), to obecnie obowiązuje wartość podwyższona do kwoty 50 tys. zł.

Poprzednio obowiązujące przepisy zwalniały od opodatkowania nabycie gospodarstw rolnych z wyjątkiem gospodarstw położonych w miastach wojewódzkich i budynków mieszkalnych położonych w pozostałych miastach. Reforma państwowej administracji terenowej spowodowała, że objęcie opodatkowaniem nabycia własności gospodarstw rolnych w niektórych nowych miastach wojewódzkich byłoby nieuzasadnione. Dlatego też ustawa przewiduje — jako kryterium zwolnienia — liczbę mieszkańców miast i poddaje opodatkowaniu nabycie gospodarstw rolnych w miastach o liczbie mieszkańców powyżej 100 000 oraz nabycie wchodzących w skład gospodarstwa rolnego budynków mieszkalnych we wszystkich miastach (art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. a i b). Ustawa objęła też opodatkowaniem nabycie nadwyżek ponad 400 tys. zł wartości budynków mieszkalnych w gospodarstwach rolnych na terenie gmin (art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. c). Ustawodawca zajął tu stanowisko, że brak jest społecznego uzasadnienia, aby nabycie nieodpłatnie budynku mieszkalnego o dużej wartości było całkowicie wolne od podatku tylko dlatego, że budynek ten jest związany z gospodarstwem rolnym, gdy tymczasem np. nabycie pracowniczego domku mieszkalnego nie korzysta ze zwolnienia od podatku. Ustawa wprowadziła warunkowe zwolnienie od opodatkowania nabycia niektórych składników specjalistycznych gospodarstw rolnych (art. 4 ust. 2). Nabycie tych składników przez małżonka i zstępnych spadkodawcy lub darczyńcy jest wolne od podatku pod warunkiem, że nabywca będzie przez okres co najmniej 5 lat prowadził to gospodarstwo.

Ustawa ograniczyła dotychczasowe całkowite zwolnienie nabycia w drodze spadku mienia położonego za granicą do wypadków, gdy nabycie nastąpiło za pośrednictwem polskiego urzędu konsularnego lub gdy — w razie braku takiego urzędu — należności spadkowe zostały przekazane na rachunek spadkobiercy w kraju (art. 4 ust. 1 pkt 4 lit. a i b). Tak więc pośrednictwo polskiego urzędu konsularnego jest niezbędne tam, gdzie taki urząd istnieje, żeby spadek otwarty za granicą był całkowicie wolny od podatku. Analogicznie uprzywilejowano nabycie w drodze darowizny za granicą wartości dewizowych, które zwolnione są całkowicie od podatku, jeżeli wartości te przekazane zostały na rachunek obdarowanego w Polsce już bez obowiązku pośrednictwa polskiego urzędu konsularnego

Zwolniono również od podatku nabycie w drodze darowizny własności rzeczy i praw majątkowych od jednostki gospodarki uspołecznionej. Utrzymano też dotychczasowe warunkowe zwolnienie od podatku spadków i darowizn na rzecz osób prawnych nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej, których celem jest działalność naukowa, oświatowa, kulturalna, opieki społecznej i kultu religijnego (art. 4 ust. 4).

W zakresie obowiązku podatkowego poprzednie przepisy czyniły solidarnie odpowiedzialnymi za cały podatek wszystkich nabywców-spadkobierców bez względu na wartość nabytego przez nich majątku. Takie ujęcie obowiązku podatkowego ułatwiało wyprowadzić dochodzenie podatku, ale budziło zastrzeżenia z punktu widzenia zasad słuszności. I tak nabywca części majątku spadkowego, mimo zapłacenia przypadającego od niego podatku, nie mógł uregulować tytułu własności i ewentualnie sprzedać nabytej części majątku, jeżeli nabywcy pozostałych części majątku nie zapłacili należnego od nich podatku. Utrzymywanie tej zasady nie byłoby słuszne. Od tych nabywców, którzy nie zapłacili podatku, powinien on być ściągnięty w trybie egzekucyjnym, a nabywcom, którzy uregulowali swoje zobowiązania podatkowe, nie powinno się czynić przeszkód w rozporządzaniu nabytym majątkiem. Z tych właśnie przyczyn ustawa nie przewiduje solidarnego obowiązku podatkowego spadkowego, natomiast utrzymana została solidarna odpowiedzialność darczyńców i obdarowanych (art. 5).

Ustawa utrzymała dotychczasowe terminy powstania obowiązku podatkowego.

Stosownie do zasady *superficies solo cedit*, ujętej w kodeksie cywilnym w art. 46, nieruchomości są grunty, budynki zaś — jeżeli są częścią składową gruntów — nie mogą być odrębnym przedmiotem własności, chyba że status taki uzyskują z mocy przepisów szczególnych. W praktyce zachodziły i nadal zachodzą dość często wypadki, że posiadacz nieruchomości, przed uzyskaniem tytułu własności w drodze zasiedzenia, wybudował budynki na posiadanym gruncie. W wypadkach takich należałoby z przyczyn formalnych przyjąć do podstawy opodatkowania wartość gruntu wraz z budynkami. Uwzględniając zasady słuszności ustawa wyłącza (art. 7 ust. 4) z podstawy opodatkowania wartość nakładów dokonanych na nieruchomości przez osobę, która nabyła ją w drodze zasiedzenia. W przeciwnym bowiem wypadku osoba ta opłacałaby podatek od wartości majątkowych przez nią samą wyłożonych na tę samą nieruchomość.

Przy obliczaniu podstawy opodatkowania przyjęto zasady wynikające z poprzednich przepisów; wprowadzone zmiany dotyczą jedynie trybu ustalania wartości domów jednorodzinnych (art. 8 ust. 4). Poprzednie przepisy przewidywały ustalanie wartości nieruchomości na podstawie opinii biegłych. Powodowało to przedłużanie postępowania podatkowego, obciążenie podatników dodatkowymi kosztami w postaci wynagrodzenia biegłych, nierównomierny szacunek podobnych nieruchomości. Dlatego też celowe się stało wprowadzenie szacunku prawnego, co zostało uczynione przez przyjęcie podstawy opodatkowania wartości nieruchomości budynkowych w wysokości szacunku tych nieruchomości przyjętej dla celów obowiązkowego ubezpieczenia od ognia w roku, w którym dokonuje się wymiaru podatku.

Nie było natomiast możliwe ustalenie szacunku prawnego dla placów (działek), brak jest bowiem obiektywnych ku temu kryteriów. Na wartość placów wpływa wiele czynników, jak popyt i podaż, położenie, wielkość, konfiguracja, odległość od połączeń komunikacyjnych itp.; wartość ta kształtuje się poza tym różnie w poszczególnych miejscowościach. Nie było też możliwe przyjęcie szacunku prawnego dla budynków czynszowych (miejskich), ponieważ ich wartość sprzedażna, w zależności od wielkości i przy zajęciu wszystkich lokali przez lokatorów na

podstawie decyzji administracyjnych, waha się w granicach od 5% do 20% wartości przyjętej dla obowiązkowego ubezpieczenia od ognia.

Dotychczas nie została wykonana delegacja zawarta w art. 8 ust. 5, upoważniająca Ministra Finansów do ustalenia norm szacunku nieruchomości. W tej sytuacji obowiązują nadal poprzednie zasady ustalania wartości nieruchomości na podstawie opinii biegłych, którym organ finansowy i podatnik udostępniają posiadaną dokumentację prawną i techniczną danej nieruchomości.

Poprzednie przepisy wprowadziły zasadę, że w razie kilkakrotnego nabycia praw majątkowych pod tytułem nieodpłatnym (w drodze darowizn i spadkobrania) przez jednego nabywcę od tej samej osoby podstawę opodatkowania stanowiła wartość praw majątkowych nabytych w ten sposób w okresie 6 lat, licząc wstecz od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ostatnie nabycie. Ustawa utrzymała tę zasadę kumulacji (art. 9 ust. 2), gdyż jest ona zgodna z terminem przedawnienia przewidzianym w przepisach o postępowaniu podatkowym. Zmieniono jedynie redakcję terminu tej kumulacji: okres 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie. Utrzymano również zasadę, że przy darowiznach otrzymywanych z zagranicy (art. 9 ust. 3) stosuje się roczną kumulację obejmującą darowizny otrzymane przez wszystkich członków rodziny i bez względu na liczbę darczyńców. Ma to na celu zapobieżenie obejściu przepisów przez nadsyłanie paczek o wartości wolnej od opodatkowania dla poszczególnych członków rodziny bądź też dla jednego nabywcy przez kilku darczyńców albo faktycznie przez jednego darczyńcę, ale przy pomocy podstawionych osób jako nadawców paczek. Istotną nowością jest jednak w tym zakresie przepis (art. 14 ust. 2), że przy darowiznach z zagranicy podatek oblicza się — bez względu na stosunek osobisty nabywcy do darczyńców — w wysokości przewidzianej dla nabywców zaliczonych do:

1) III grupy podatkowej, jeżeli nabywcą jest osoba fizyczna (a więc tak jak dla najdalszych krewnych),

2) IV grupy podatkowej, jeżeli nabywcą jest osoba prawna.

Według poprzednio obowiązujących przepisów wysokość podatku zależna była od wartości nabytego mienia i stosunku osobistego łączącego nabywcę ze zbywcą. Ustawa utrzymała powyższą zasadę (art. 13) — jedynie z wyjątkiem dotyczącym właśnie podatku od darowizn otrzymywanych z zagranicy. W ustawie zastosowano skale podatkowe obowiązujące w 1975 roku z mocy rozporządzenia Rady Ministrów z 20 grudnia 1974 r., wydanego na podstawie art. 21 ustawy budżetowej na rok 1975. Osobisty stosunek nabywcy z darczyńcą lub spadkodawcą udowodniany jest dokumentami stanu cywilnego, a w ich braku — co się jeszcze czasem zdarza — dokumentami zastępczymi (w postaci oświadczeń złożonych przez świadków i podatników przed notariuszem lub w urzędzie podatkowym albo dokumentów innych urzędów zawierających informacje o pokrewieństwie lub powinowactwie).

Zgodnie z poprzednimi przepisami w zakresie nieodpłatnego nabycia płatnikami podatku byli: notariusz — od nabycia w drodze darowizny i sekretarz sądu — od nabycia w drodze darowizny i zasiedzenia. Ponieważ jednak faktycznie płatnikami są w zasadzie tylko notariusze, przeto przepisy art. 16 ustawy ograniczają się do ustanowienia płatnikami właśnie tylko notariuszy w zakresie nabycia mienia w drodze darowizny.

W art. 15 ust. 1 sformułowano przywilej dla małżonka i zstępnych spadkodawcy, nabywających w drodze spadku domek jednorodzinny, samodzielny lokal mieszkalny lub spółdzielcze prawo do lokalu: oż jeżeli ci nabywcy do dnia otwarcia spadku zamieszkiwali w tym domu lub lokalu, to podatek obniża się im o 50%. W ust. 2

przedstawiono sposób stosowania tej ulgi w razie dziedziczenia oprócz domku lub mieszkania innych jeszcze rzeczy: obniżka podatku dotyczy wtedy nadwyżki wartości domku lub mieszkania ponad kwotę wolną od opodatkowania.

W art. 17 ust. 2 zobowiązano jednostkę gospodarki uspołecznionej, będącą dłużnikiem spadkodawcy, do potrącenia z długu podatku należnego od spadkobierców. W art. 17 ust. 5 uwarunkowano dalsze zbycie rzeczy nabytej w drodze spadku lub zasiedzenia od ustalenia, że podatek od nabycia został uiszczony.

Przepisy ustawy stosuje się — zgodnie z art. 19 ust. 2 — do tych wypadków, w których postępowanie podatkowe wszczęto po 1 stycznia 1975 roku. Ustawa zawiera szereg delegacji, z których najważniejszą (art. 11 ust. 2) zrealizowano wydaniem zarządzenia Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1975 r. w sprawie wykonania ustawy o podatku od spadków i darowizn.<sup>5</sup> Rozporządzenie to określa sposób ustalenia wartości rynkowej rzeczy i praw majątkowych oraz recypuje obowiązujące przedtem zasady ustalania wartości świadczeń powtarzających się, określone przepisami cyt. wyżej dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych.

Delegacja z art. 15 ust. 3 wykonana została przez wydanie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 grudnia 1975 r. w sprawie zwolnienia nabycia własności niektórych rzeczy i praw majątkowych od podatku od spadków i darowizn.<sup>6</sup> Rozporządzenie to recypuje obowiązujące poprzednio zwolnienia od podatku od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych, przewidziane w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 7 sierpnia 1969 r. w sprawie całkowitego lub częściowego zwolnienia niektórych praw majątkowych od podatku od nabycia praw majątkowych.<sup>7</sup> Za utrzymaniem tych zwolnień przemawiały względy społeczno-gospodarcze.

W Monitorze Polskim Nr 24 z 1976 r. ukazało się pod pozycją 106 zarządzenie Ministrów: Finansów i Sprawiedliwości z dnia 31 maja 1976 r. w sprawie poboru przez notariuszy podatku od spadków i darowizn. Jest to wykonanie delegacji zawartej w art. 16 ust. 4 ustawy. Notariusze mają obowiązek pouczenia darczyńców i obdarowanych o skutkach karno-skarbowych spowodowanych zatajeniem lub fałszowaniem informacji mających wpływ na ustalenie podatku i jego wysokość. Notariusze w zasadzie zawsze pobierają podatki od aktów darowizn lub dokumentów stwierdzających darowiznę. Zwolnieni od tego obowiązku są jedynie wtedy, gdy przedstawione im zaświadczenie stwierdza uiszczenie podatku oraz gdy organ administracji państwowej zezwoli na sporządzenie aktu bez pobierania podatku.

### 3. OPŁATA SKARBOWA

Ustawa o opłacie skarbowej recypuje dotychczasowe zasady w zakresie podań, czynności urzędowych, świadectw, zezwoleń i pism dotychczas podlegających opłacie (rachunki, weksle, dokumenty przewozowe, umowy małżeńskie majątkowe), natomiast jako nowe obejmuje takie czynności cywilnoprawne, jak sprzedaż rzeczy lub praw, dzierżawa, najem, pożyczka, zawarcie spółki, ustanowienie użytkownika, zobowiązanie do przeniesienia własności rzeczy albo zawarcia oznaczonej umowy, obciążenie obdarowanego spełnieniem oznaczonego świadczenia. Jest to w zasadzie podstawowa grupa przedmiotów byłego podatku od odpłatnego nabycia praw majątkowych. Ustawa utrzymała także dotychczasową zasadę pobierania opłaty skarbowej od określonych grup rzemiosła wykonywanego na podstawie potwierdzenia

<sup>5</sup> Dz. U. z 1975 r. Nr 46, poz. 256.

<sup>6</sup> Dz. U. z 1976 r. Nr 46, poz. 246.

<sup>7</sup> M.P. z 1969 r. Nr 3, poz. 306 i z 1972 r. Nr 5, poz. 30.

zgłoszenia wykonywania rzemiosła (art. 2). Do chwili wykonania zawartej tu delegacji obowiązywały poprzednio wydane w tym zakresie przepisy (art. 13 ust. 2).<sup>7a</sup>

Określając obowiązek podatkowy, ustawa utrzymała (art. 3 ust. 2 i 4) dotychczasową zasadę solidarnego obciążenia opłatą skarbową uczestników czynności cywilnoprawnych objętych tą opłatą. Oznacza to, że albo opłatę skarbową od danej czynności uczestnicy jej ponoszą łącznie według uzgodnienia, albo też całej opłaty dokonuje tylko jeden z nich, zwalniając pozostałych od tego obowiązku. Stosuje się więc tutaj konstrukcję solidarności dłużników przewidzianą w art. 366 k.c.

Ustawa tylko ogólnie wymienia przedmioty opłaty oraz ustala górne stawki opłat. Szczegółowe natomiast określenie poszczególnych przedmiotów i wysokości stawek pozostawione zostało rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 29.XII.1975 r. (art. 7).<sup>8</sup> Jednakże przepis art. 6 ustawy podwyższył stawki opłat od niektórych przedmiotów opłaty. Rozszerzenie zakresu działania przepisów o opłacie skarbowej na sprzedaż rzeczy i praw majątkowych spowodowało konieczność ustalenia podstawy wymiaru opłaty (art. 9). Według zasad określonych w poprzednich przepisach o podatku od nabycia praw majątkowych (recypowanych przez ustawę o opłacie skarbowej) podstawę wymiaru opłaty stanowi w tych wypadkach wartość przedmiotu transakcji. Następną konsekwencją powyższej zmiany strukturalnej stała się konieczność ustanowienia nowych płatników opłaty skarbowej, określenia sposobu pobierania przez nich tej opłaty i prowadzenia stosownych rejestrów, a także określenia sposobu uiszczania opłaty od czynności cywilnoprawnych dokonywanych bez udziału płatnika (art. 10).

Ustawa zawiera przepis (art. 12) uprawniający wydziały finansowe do ewentualnego zwrotu pobranej opłaty skarbowej. Wśród wypadków takiego zwrotu należy podkreślić zwrot opłaty pobranej od czynności cywilnoprawnej, gdy była ona zawarta pod warunkiem i uległa rozwiązaniu na skutek spełnienia się warunku (np. skorzystania przez Państwo z prawa pierwokupu). Jest to zasada przejęta z b. podatku od nabycia praw majątkowych.

Objęcie przepisami o opłacie skarbowej wymienionych takساتywnie najbardziej powszechnych przedmiotów b. podatku od odpłatnego nabycia praw majątkowych — z jednoczesnym uchyleciem obowiązujących przedtem w tym zakresie przepisów dekretu o podatku od nabycia praw majątkowych — wymagało wprowadzenia przejściowej normy prawnej regulującej obowiązki podatników tego podatku co do przedmiotów przejętych przez ustawę o opłacie skarbowej, jeżeli we właściwym czasie nie wykonano dawnego obowiązku podatkowego. Przepisem zawierającym taką normę jest art. 13 ust. 3.

Wydane w wykonaniu delegacji zawartej w art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 7 ustawy rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 grudnia 1975 r. w sprawie opłaty skarbowej szczegółowo ustala przedmioty i wysokość stawek opłaty skarbowej w granicach określonych ustawą o opłacie skarbowej. Stawki powyższe utrzymano w granicach określonych przez art. 21 ustawy budżetowej na rok 1975 i rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 maja 1975 r. Obowiązywały one tylko w tym właśnie roku i ich utrzymanie wymagało wprowadzenia na stałe do przepisów o opłacie skarbowej. Uwzględniając powyższe stawki, rozporządzenie o opłacie skarbowej recypuje w zasadzie przepisy analogicznego rozporządzenia z 23 marca 1970 r. Omawiane rozporządzenie wprowadza jako nowy przedmiot opłaty czyn-

<sup>7a</sup> Od dnia 25.II.1977 r. obowiązują w tym zakresie przepisy rozp. Min. Finansów z dnia 31.I.1977 r. (Dz. U. Nr 5, poz. 23).

<sup>8</sup> Dz. U. z 1975 r. Nr 46, poz. 241 i z 1976 r. Nr 13, poz. 76 oraz Dz. U. z 1977 r. Nr 26, poz. 111.



ności związane z ustaleniem lub zmianą cen na artykuły produkowane przez zakłady rzemieślnicze i świadczone przez te zakłady usługi (§ 10). Poprzednio za te czynności pobierane były opłaty administracyjne na podstawie dekretu z dnia 20 maja 1955 roku o niektórych podatkach i opłatach terenowych.<sup>9</sup> Wysokość tych opłat zależała od uchwał właściwych wojewódzkich rad narodowych. Reforma terenowa administracji państwowej i utworzenie okręgowych oddziałów Państwowej Komisji Cen (dla terenu kilku niekiedy województw) spowodowały, że realizacja opłat za ich czynności w poprzedniej formie nie byłaby celowa i możliwa. Dlatego też włączono ten temat do opłaty skarbowej i ustalono jednakowe zasady dla całego kraju. Ponadto rozporządzenie podwyższyło o 100% stawki opłaty obowiązującej za przedłużenie ważności zezwolenia na prowadzenie na obszarze Polski oddziału handlowego, oddziału banku, przedsiębiorstwa lub biura informacji technicznej przez osoby prawne mające siedzibę za granicą (§ 33 ust. 9). Poprzednio przedłużenia takie wydawane były na okresy roczne, obecnie — na 2 lata. Podwyższenie stawek było więc niezbędne dla utrzymania wpływów z tego tytułu na tym samym poziomie.

W związku z objęciem ustawą o opłacie skarbowej tematyki zawartej poprzednio w przepisach o podatku od nabycia praw majątkowych w zakresie dotyczącym odpłatnego nabycia, rozporządzenie przejęło poprzednie zasady obowiązujące w tym zakresie. I tak w § 44 i następnych określono przedmioty opłaty podlegające dotychczas podatkowi od odpłatnego nabycia praw majątkowych z zachowaniem obowiązujących przedtem stawek. Przejęto również obowiązujące poprzednio zwolnienia. Przede wszystkim utrzymano zwolnienia obowiązujące przy odpłatnym nabyciu praw do gospodarstwa rolnego lub jego części. Poprzednie przepisy przewidywały opodatkowanie nabycia praw do gospodarstw rolnych w miastach wojewódzkich. W związku z dokonaną reformą administracji terenowej powtórzenie tej samej reguły byłoby nieuzasadnione w stosunku do gospodarstw położonych na terenach wielu nowo powstałych miast wojewódzkich. Dlatego właśnie — podobnie jak w przepisach o podatku spadkowym — przyjęto jako kryterium zwolnienia od opłaty skarbowej liczbę mieszkańców miasta (100 000 — § 45 ust. 3 pkt 1). Rozporządzenie wprowadziło nowe zwolnienia od opłaty skarbowej, z którego korzystają rolnicy-nabywcy budynków związanych z gospodarstwem rolnym. Chodzi tu o nabycie od osób, które przekazały gospodarstwo w zamian za rentę lub spłaty pieniężne (§ 45 ust. 3 pkt 2). Właściwe wykorzystanie takich budynków jest sprawą podstawową dla produkcji rolnej, a opłata mogłaby w tych wypadkach stanowić niepożądany czynnik hamujący. Pożądane natomiast było — zapewne według oceny resortu zdrowia — zahamowanie dopuszczania na rynek krajowy leków zagranicznych, skoro za zezwolenie na takie dopuszczenie ustalono wysoką opłatę skarbową (20 000 zł — § 33 ust. 12).

W pozostałych sprawach rozporządzenie utrzymało w zasadzie poprzednie stawki i reguły ze względu na konieczność utrzymania wpływów budżetowych co najmniej na dotychczasowym poziomie.

Rozporządzenie o opłacie skarbowej uległo niewielkim i mało znaczącym nowelizacjom.<sup>10</sup> Ważniejszym natomiast zmianom uległy zasady zwolnień od podatków i opłaty skarbowej podatników osiągających przychody z niektórych nowo założonych zakładów rzemieślniczych i gastronomicznych.<sup>11</sup> Przepisy tego rozporządze-

<sup>9</sup> Dz. U. z 1963 r. Nr 16, poz. 87.

<sup>10</sup> Rozporządzenie RM z dnia 24.III.1976 r. (Dz. U. Nr 13, poz. 76) i rozporządzenie RM z dnia 12.VIII.1977 r. (Dz. U. Nr 26, poz. 111).

<sup>11</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27.IV.1976 r. — Dz. U. Nr 17, poz. 107 — powołujące się m.in. na art. 2 ust. 2 ustawy o opłacie skarbowej.

nia spełniać mają rolę czynnika stymulującego — w interesie społecznym — rozwój rzemiosł i gastronomii.

W Monitorze Polskim Nr 22 z 1976 roku opublikowano pod pozycją 101 zarządzenie Ministra Finansów, wydane na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy, w sprawie zwolnienia od opłaty skarbowej niektórych przedmiotów tej opłaty (informacje adresowe, rachunki za przewóz mleka). Natomiast w MP Nr 24 z 1976 roku pod pozycją 107 ukazało się zarządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu pobierania, uiszczania i zwrotu opłaty skarbowej oraz sposobu prowadzenia rejestrów tej opłaty. Stanowi ono realizację delegacji zawartej w art. 10 ust. 4 ustawy o opłacie skarbowej. Zarządzenie to szczegółowo normuje procedurę związaną z instytucją opłaty skarbowej.

#### 4. UWAGI KOŃCOWE

Opracowanie niniejsze ma w zasadzie charakter informacyjny, zmierzający do uwypuklenia różnic pomiędzy poprzednim a nowym stanem prawnym w zakresie omawianych zobowiązań podatkowych. Jednakże należało przykładowo wskazać na kilka takich problemów, które z racji szerokiego zainteresowania społecznego na tle codziennej praktyki nabrały szczególnego znaczenia i wymagają nieco szerszej popularyzacji zarówno w środowisku prawniczym jak i poza nim.

Jednym z takich właśnie ważnych społecznie problemów był i jest prywatny obrót samochodami osobowymi. Według poprzedniego stanu prawnego, przy sprzedaży samochodu pobierano 5% podatku, gdyż z reguły sprzedaż taka była (i jest) stwierdzana pismem. Kontrowersje między podatnikiem a fiskusem rodziły się i rodzą na tle podstawy opodatkowania (obecnie — wymiaru opłaty skarbowej), od której liczone ma być owo 5%. Według art. 9 ustawy o opłacie skarbowej podstawę tę stanowi wartość rynkowa przedmiotu czynności cywilnoprawnej w dniu dokonania tej czynności. Początkowo co do sprzedaży krajowych samochodów przyjęta była zasada, że wartością rynkową jest cena detaliczna oferowana za nowy samochód przez „Połmozbyt” z uwzględnieniem daty produkcji i stopnia zużycia. Ponieważ jednak popyt na samochody wielokrotnie przewyższa ich podaż, rzeczywiste ceny płacone przez nabywców na tzw. giełdach samochodowych lub właścicielom aut ogłaszającym się w prasie przekraczają znacznie, bo blisko o 100% ceny detaliczne. Okoliczność ta bardzo ułatwiała wysoce negatywną społecznie spekulację samochodami, na przykład przez pracowników jednostek gospodarki społecznej, nagradzanych lub wyróżnianych przydziałami nowych samochodów albo uzyskujących te przydziały w celu rzekomego usprawniania pracy zawodowej przez używanie w niej samochodów prywatnych. Dodatkowym i niebagatelnym ułatwieniem tej spekulacji byłoby więc pobieranie opłaty skarbowej według państwowej ceny detalicznej, choć z drugiej strony byłoby to najłatwiejsze z technicznopodatkowego punktu widzenia. Słusznie więc przyjęto, że zarówno powyższe względy antyspekulacyjne jak i uzasadniony interes fiskalny nakazują pod pojęcie ceny (wartości) rynkowej „podkładać” rzeczywiste ceny stosowane w danym miejscu i czasie w wolnym obrocie samochodów. Ceny te są badane i odnotowywane przez funkcjonariuszy fiskalnych, a następnie stają się one podstawą wymiaru opłaty skarbowej. Jest to tryb znacznie trudniejszy od przyjmowania za podstawę wymiaru państwowych cen detalicznych, ale niezbędny chyba w obecnym stanie prawnym. W ten sposób obrót krajowymi samochodami osobowymi zrównano z obrotem samocho-

dami zagranicznymi, w stosunku do których zawsze działał system ustalania i stosowania rzeczywistych cen rynkowych. W problematyce tu omawianej nie wolno zresztą pomijać zasady określonej w art. 9 ust. 2 ustawy o opłacie skarbowej stwierdzającej, że jeżeli zgłoszona wartość znacznie odbiega od wartości rynkowej, to terenowy organ administracji państwowej ustali tę wartość według zasad określonych przepisami o podatku od spadków i darowizn. Tak więc jeżeli okazana wydziałowi finansowemu umowa kupna-sprzedaży samochodu określa cenę wyraźnie poniżej aktualnego poziomu cen stosowanych na rynku samochodowym, to cena ta zostanie zweryfikowana przez wydział finansowy i dopiero tak ustalona cena staje się podstawą wymiaru opłaty skarbowej.

Ostatnio weszło w życie w poruszonej wyżej sprawie rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 czerwca 1977 r., regulujące kwestie opłat skarbowych przy sprzedaży samochodu. W myśl przepisów tego rozporządzenia opłata skarbowa od sprzedaży samochodu osobowego nabytego na podstawie przydziału (talonu) lub w trybie przedpłat albo w innej formie jako nowy od jednostek gospodarki uspołecznionej — w stosunku do podstawy jej obliczenia — wynosi: 1) przy sprzedaży w okresie pierwszego roku do daty nabycia — 20 proc., 2) przy sprzedaży w okresie drugiego roku do daty nabycia — 12 proc. Podstawę obliczenia opłaty skarbowej od sprzedaży samochodu stanowi cena detaliczna nowego samochodu obowiązująca w dniu sprzedaży, chyba że wartość rynkowa samochodu jest niższa. Natomiast zwolniona jest od opłaty skarbowej odprzedaż centrali techniczno-handlowej motoryzacji „Polmozbyt” samochodów wylosowanych jako premie lub wygranych w grach losowych albo w konkursach.<sup>12</sup>

Duże społeczne zainteresowanie rodzi też inny kontrowersyjny problem, a mianowicie zamiana mieszkań spółdzielczych. Przepisy spółdzielczości mieszkaniowej oraz praktyka rozróżniają dwa rodzaje zamiany: a) zamianę *sensu stricto*, tzn. dokonaną pomiędzy posiadaczami dwóch spółdzielczych praw do lokalu, przenoszącymi na siebie wzajemnie te prawa, oraz b) tzw. zamianę spółdzielczą, zachodzącą w sytuacji, gdy posiadacz spółdzielczego prawa do lokalu pozostawia ten lokal do dyspozycji spółdzielni, a w zamian otrzymuje od tej (lub nawet innej) spółdzielni przydział nowego mieszkania. Tylko pierwszy rodzaj zamiany objęty jest opłatą skarbową, która pobierana jest od różnicy pomiędzy wartościami zamienianych mieszkań. W drugim natomiast wypadku nie dochodzi w rzeczywistości do zamiany w sensie prawnym, skoro prawo spółdzielcze pozwala na zwrot lokalu spółdzielni i uzyskanie nowego przydziału, zawsze wolnego od opłaty skarbowej. Zrozumiała jest w tej sytuacji tendencja do wykorzystywania tego trybu, zwłaszcza przez tych, których nie stać na dopłacanie znacznych różnic pomiędzy wartościami mieszkań w wypadku zamiany właściwej. Tendencja ta znajduje ograniczenie tylko we wcięż niewystarczających rozmiarach budownictwa mieszkaniowego.

Z dziedziny podatku spadkowego istotne znaczenie ma problem skutków sądowego lub pozasądowego (umownego) działu spadku. Otóż gdy w wyniku takiego działu następuje odpłatne przeniesienie własności, wówczas stosuje się opłatę skarbową (5% — przy ruchomościach, 10% — przy nieruchomościach). Jeżeli zaś efektem działu spadku jest przewłaszczenie nieodpłatne, to pobiera się podatek tak jak od darowizny, przyjmując za podstawę różnicę pomiędzy częścią przypadającą ze spadku a częścią przysporzenia. Nie można tu bowiem stosować kumulacji z art.

<sup>12</sup> Patrz: rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 czerwca 1977 r. — Dz. U. Nr 19, poz. 89.

9 ustawy o podatku od spadków, gdyż część spadkowa pochodzi od spadkodawcy, natomiast wymieniona wyżej różnica — od innej osoby (współspadkobiercy).

Wątpliwości praktyczne rodzą się również na tle przepisów § 1 ust. 1 powołanego wyżej rozporządzenia w sprawie zwolnienia nabycia własności od podatków od spadków i darowizn. Sporne bowiem stają się czasem kryteria kwalifikowania rzeczy do antyków, dzieł sztuki, zabytków i kolekcji. Konstrukcja tych przepisów nakazuje praktykom poszukiwania powyższych kryteriów — przy stosowaniu wykładni logicznej i celowościowej — w przepisach szczególnych dotyczących powyższych rzeczy oraz w ekspertyzach biegłych-rzeczoznawców, gdy podatnicy kwestionują kwalifikację dokonaną przez organ finansowy.

## **PYTANIA I ODPOWIEDZI PRAWNE**

### **PYTANIE:**

Jaką wartość budynków oraz lokali w domach wielomieszkaniowych, nabytych od Państwa, należy przyjmować przy wymiarze podatku od spadków i darowizn?

### **ODPOWIEDŹ:**

Stosownie do przepisów ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 228) nabycie własności rzeczy znajdujących się w kraju i praw majątkowych wykonywanych w kraju w drodze spadku lub darowizny przez osoby fizyczne i osoby prawne nie będące jednostkami gospodarki społecznej podlega — od dnia 1 stycznia 1976 r. — podatkowi od spadków i darowizn (poprzednio podatkowi od nabycia praw majątkowych). Przy ustalaniu obowiązku podatkowego i podstawy opodatkowania w tym zakresie przepis art. 8 ust. 1 wspomnianej ustawy stanowi, że wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych przyjmuje się w wysokości podanej przez nabywcę (spadkobiercę, obdarowanego), chyba że szczególne przepisy stanowią inaczej. Jeśli chodzi o budynki mieszkalne bądź lokale stanowiące odrębną nieruchomość, przepis art. 8 ust. 4 ustawy ustala zasadę, że wartość budynków mieszkalnych i innych zabudowań ubocznych — z wyłączeniem budynków wielomieszkaniowych, w których najem lokalu następuje na podstawie decyzji administracyjnej o przydziale — przyjmuje się w wysokości nie niższej od szacunku tych domów dla celów obowiązkowego ubezpieczenia od ognia w roku, w którym dokonuje się wymiaru podatku. Generalnie biorąc, podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość) ustalona według stanu rzeczy i praw w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia dokonania wymiaru podatku.

W praktyce stosowania przepisów wspomnianej ustawy wyłoniły się wątpliwości co do prawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania przy nabyciu w drodze spadku (lub zapisu) bądź w drodze darowizny nabytych przez spadkodawców lub darczyńców od Państwa budynków oraz lokali w domach wielomieszkaniowych, a to z tego względu, że ceny nabycia takich przedmiotów (nieruchomości) w miastach zostały określone w drodze przepisów szczególnych, a mianowicie