

Jerzy Serwacki

Jeszcze o stosowaniu ulg w opodatkowaniu nabycia w drodze spadku lub darowizny budynku mieszkalnego lub lokalu

Palestra 31/3-4(351-352), 26-34

1987

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, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

JERZY SERWACKI

JESZCZE O STOSOWANIU ULG W OPODATKOWANIU NABYCIA W DRODZE SPADKU LUB DAROWIZNY BUDYNKU MIESZKALNEGO LUB LOKALU

W niniejszym opracowaniu, poświęconym niektórym ulgom w podatku od spadków i darowizn, nawiązano do poglądów B. Brzezińskiego i J. Jezierskiego, przedstawionych w artykule pt. „Problemy stosowania ulg podatkowych związanych z nabyciem budynku mieszkalnego lub lokalu w drodze spadku lub darowizny” (opublikowanym w „Pałestrze” nr 9/1985).

Ulgowe potraktowanie w przepisach podatkowych nieodpłatnego nabycia praw do składników majątkowych, które służą zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, jest rozwiązaniem stosowanym w wielu krajach. Dla przykładu: w Rumunii opłata stemplowa od nabycia w drodze spadku budynku mieszkalnego jest pobierana tylko w połowie, jeśli spadkobierca zamieszkiwał w tym budynku wraz ze spadkodawcą w chwili jego śmierci;¹ na Węgrzech dziedziczenie tzw. własności mieszkaniowej jest zwolnione od podatku spadkowego, jeżeli spadkobierca zajmujący dotychczas lokal należący do rady narodowej zrezygnuje z tego lokalu i przekazuje go urzędowi kwaterunkowemu;² w Czechosłowacji nabycie w drodze spadku udziału członkowskiego spadkodawcy w budowlanej spółdzielni mieszkaniowej jest zwolnione od podatku spadkowego, jeżeli następuje na rzecz małżonka, dzieci lub rodziców spadkodawcy, a jeden ze spadkobierców wstępuje w prawa członka spółdzielni;³ w Bułgarii opłata od darowizny budynku mieszkalnego lub lokalu jest pobierana tylko w połowie, jeżeli darowizna następuje na rzecz zstępnej darczyńcy,⁴ a jej przyczyną jest posiadanie przez darczyńcę więcej niż jednego mieszkania.⁵ Ustalenie więc w tym względzie ulg w obowiązującym w Polsce podatku od spadków i darowizn nie jest bynajmniej rozwiązaniem odosobnionym. Zważywszy jednak, że polityka ulgowego — pod względem podatkowym — traktowania tego rodzaju wypadków nabycia może realizowana być w różnorodny sposób, ze zdecydowaną aprobatą należy się odnieść do podjęcia

¹ Por. J. Condor, G. Nicolescu: *Impozitele i taxele din România — Procedura fiscala, Bucuresti 1983, str. 98.*

² Por. A. pénzügyminiszter 33/1978/22.XII/PM szánú rendelete az illetékekről szólv jogszabályok módosításáról, § 30 u st. 1 lit h.

³ Por. Vyhláška ministerstva financí ze dne 11 unora 1964 k provedení zákona o notářských poplatcích (č. 25/1964; zm.: č. 30/1972 i 34/1972), § 12.

⁴ Por. Zakon za mestnite dan“ ci i taksi ot 22.XII.1951 g. (Izv. 104/1951, sprost.: Izv. 19/1952; zm.: Izv. 12/1954, 104/1954, 91/1957, 13/1958, 57/1959, 89/1959, 21/1960, 91/1960, DV 85/1963, 1/1965, 52/1965, 53/1973, 87/1974, 21/1975, 102/1977, 88/1978, 36/1979, 99/1981), art. 42 ust. 2 i 3.

⁵ Por. Zakon za sobstvenostta na graždanite ot 29.III.1973 g. (DV 26/1973, sprost.: DV 32/1973), art. 2 ust. 1, art. 3 ust. 1 i art. 7 ust. 1.

przez B. Brzezińskiego i J. Jezierskiego tego tematu na łamach „Palestry”,

W związku z nowym sposobem określenia w przepisach podatku od spadków i darowizn ulg podatkowych związanych z nabyciem budynków mieszkalnych i lokali, jaki został wprowadzony w 1982 roku,⁶ a który przejęła obowiązująca obecnie ustawa o podatku od spadków i darowizn,⁷ wymienieni autorzy słusznie zauważyli, że ustanowione dla tej materii rozwiązania są sformułowane w sposób niedoskonały, gdyż zbyt duży stopień ogólności przepisów pozostawia margines dla ich różnorodnej interpretacji. Przeprowadzona jednak przez autorów wykładnia tych przepisów jest w niektórych punktach kontrowersyjna.

Wyłączenie w określonych wypadkach — z podstawy opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn wartości spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu — lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomości lub budynku mieszkalnego jest według obowiązujących obecnie przepisów limitowane kwotowo, i to w ten sposób, że nabywcy należący do I grupy podatkowej mogą skorzystać z tego wyłączenia do łącznej wysokości 1.080 tys. zł, należący do II grupy podatkowej — 720 tys. zł, a należący do III grupy podatkowej — 360 tys. zł. Ustawodawca, wprowadzając wymienione kwoty limitów mające zastosowanie wtedy, gdy nabywcy należą do tej samej grupy podatkowej, nie określił, w jakim stopniu może wykorzystać limit przewidziany dla danej grupy każdy ze współnabywców w sytuacji, gdy należą oni do różnych grup podatkowych.⁸ Zmierając do rozstrzygnięcia tej kwestii, B. Brzeziński i J. Jezierski odrzucają, jako nietrafne, stosowane przez praktykę obliczanie wielkości wyłączenia (przysługującej w takim wypadku każdemu z nabywców) jako takiego ułamka limitu obowiązującego dla grupy podatkowej, do której dany nabywca należy, jaki odpowiada uzyskanemu przez tego nabywcę udziałowi w prawie przechodzącym na następców prawnych. Autorzy ci wyrażają pogląd, że stosowanie takiego rozwiązania „zeterminowane jest (...) mechanicznym przenoszeniem zasad obowiązujących w prawie spadkowym na grunt prawa podatkowego” (str. 41). Sami jednak, jak się okazuje, nie mogą w pełni oderwać się od takiej metody obliczania wielkości kwoty, w jakiej można skorzystać z omawianego wyłączenia, skoro stosują ją do ustalania korzyści, jaką może czerpać z tego wyłączenia współnabywca wówczas, gdy nabywców jest kilku, przy czym należą oni do tej samej grupy podatkowej (str. 39—40).

Powróćmy jednak do wypadków, w których uprawnionych do skorzystania z wyłączenia jest dwóch lub więcej nabywców należących do różnych

⁶ Por. § 4 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 19 marca 1982 r. w sprawie złagodzenia obciążeń w podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 10, poz. 77).

⁷ Por. art. 16 ustawy z dnia 28 Mpa 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 1983 r. Nr 45, poz. 207 i Dz. U. z 1985 r. Nr 8, poz. 33), zwanej dalej „ustawą o podatku od spadków i darowizn”.

⁸ Argumenty przemawiające przeciwko możliwości wykorzystania w takiej sytuacji przez każdego ze współnabywców całej kwoty limitu podnoszą autorzy wymienionego artykułu.

grup podatkowych. Autorzy, kwestionując trafność przedstawionej interpretacji stosowanej przez praktykę podatkową, uważają (str. 40) — widząc w tych wypadkach zbieg uprawnień do ulg podatkowych — że suma ulg przysługujących uprawnionym podatnikom należącym do różnych grup podatkowych ma być równa limitowi ulg, jaki przysługuje podatnikom należącym do najbardziej uprzywilejowanej (w danym wypadku) grupy podatkowej. Uważają oni dalej, że przy podziale tak wyznaczonej kwoty pomiędzy uprawnionych wysokość ulg przypadająca podatnikom zaliczanym do różnych grup podatkowych powinna odpowiadać relacji istniejącej pomiędzy określonymi ustawowo wysokościami limitów ulg, przysługującymi tym grupom podatników. Jeśliby jednak do otrzymania ulgi uprawnionych było więcej osób należących do tej samej grupy podatkowej, to obliczoną w podany wyżej sposób kwotę ulg przypadającą na tę grupę należy, według autorów, podzielić odpowiednio pomiędzy podatników zaliczonych do tej grupy. Prześledźmy więc niektóre konsekwencje takiej interpretacji obowiązujących przepisów.

Interpretacja przyjęta przez autorów prowadzi, jak można zauważyć, do uzależnienia wielkości indywidualnego limitu wyłączenia przysługującego — w konkretnym wypadku — nabywcy od tego, w zbiegu z kim następuje nabycie. Na przykład: spadkobiercą jest osoba należąca do II grupy podatkowej, dziedzicząca po połowie wspólnie z osobą należącą do III grupy podatkowej, a w innym wypadku — wspólnie z osobą należącą do I grupy podatkowej. Otóż według interpretacji autorów, w wypadku pierwszym łączny limit wyłączenia dla obydwu nabywców — jeżeli przedmiotem nabycia jest budynek mieszkalny lub lokal — wynosi 720 tys. zł, a ponieważ relacja pomiędzy wysokością limitu ustanowioną dla grupy II a wysokością limitu ustanowioną dla grupy III wynosi 2:1, więc osoba należąca do II grupy podatkowej może skorzystać z wyłączenia w wysokości 480 tys. zł, a osoba należąca do grupy III — w wysokości 240 tys. zł. W wypadku zaś drugim, gdy nabywca należący do II grupy podatkowej dziedziczy po połowie z osobą należącą do grupy I, łączny limit wyłączenia dla obydwu nabywców wynosi 1.080 tys. zł, a że relacja pomiędzy wysokościami limitów ustanowionymi dla grup II i I wynosi 2:3, a więc spadkobierca należący do II grupy podatkowej może skorzystać z wyłączenia tym razem nie w wysokości 480 tys. zł, a jedynie w wysokości 432 tys. zł, natomiast spadkobierca należący do I grupy podatkowej skorzysta z tego wyłączenia w wysokości 648 tys. zł. Tak więc zastosowanie w tej dziedzinie przez autorów koncepcji zbiegu uprawnień do ulg podatkowych prowadzi w wielu wypadkach do tego, że kwota, w jakiej nabywca będzie mógł skorzystać z omawianego wyłączenia, może się kształtować różnie w odniesieniu do tego samego nabywcy i tej samej wysokości nabywanego udziału. Takie uzależnienie wysokości ulgi od czynników leżących poza osobą nabywcy trudno ocenić pozytywnie.

Podany przez autorów sposób obliczania ulg podatkowych jest ponadto dla niektórych nabywców mniej korzystny od tego, jaki stosują urzędy

skarbowe. Dzieje się tak zwłaszcza wtedy, gdy przy większej liczbie nabywców należących do różnych grup podatkowych niektórzy z nich należą do tej samej grupy. Załóżmy na przykład, że właściciel domu jednorodzinny postanowił podarować go w częściach równych swemu synowi i pięciu braciom, a każdy z obdarowanych spełnia warunki do uzyskania omawianej ulgi.⁹ Wyłączenia z podstawy opodatkowania według obliczeń urzędu skarbowego wyniosą: dla syna (I grupa podatkowa) 180 tys. zł ($1/6 \times 1.080.000$), a dla każdego z braci (II grupa podatkowa) 120 tys. zł ($1/6 \times 720.000$). Według zaś interpretacji autorów wyłączenia te będą następujące: dla syna 648 tys. zł ($1.080.000 : 720.000 = 3:2, 1.080.000 \times \frac{3}{5} = 648.000$), a dla każdego z braci 86,4 tys. zł ($1.080.000 - 648.000 = 432.000, 432.000 : 5 = 86.400$). Mimo więc że łączna kwota wyłączeń, jakie przypadną wszystkim nabywcom danego prawa majątkowego należącym do różnych grup podatkowych, będzie w wyniku interpretacji zastosowanej przez autorów zawsze wyższa od kwoty obliczonej przez urząd skarbowy, to jednak dla niektórych nabywców (w powyższym przykładzie są nimi bracia darczyńcy) interpretacja przepisów przeprowadzona przez autorów jest mniej korzystna. Prowadzi ona także niejednokrotnie do rażących dysproporcji w wysokości przyznanego poszczególnym nabywcom wyłączenia, i to nawet wtedy, gdy nabycie następuje w częściach równych. Można to zaobserwować w przytoczonym wyżej przykładzie, w którym synowi darczyńcy daje się możliwość skorzystania z wyłączenia w wysokości 648 tys. zł, a bratu darczyńcy, który nabył taką samą część nieruchomości, jedynie w wysokości 86,4 tys. zł. Zasadniczo odbiega to od założonej przez ustawodawcę relacji pomiędzy wielkościami ulg przysługujących z tego tytułu nabywcom należącym do I i II grupy podatkowej, która wynosi 1,5:1.

Inną negatywną konsekwencję zastosowania do omawianej dziedziny interpretacji przedstawionej przez autorów można dostrzec w wypadkach nabycia nie analizowanych w omawianym opracowaniu, a dotyczących dziedziczenia budynku mieszkalnego lub lokalu także przez osoby, które należąc do III lub IV grupy podatkowej sprawowały na podstawie umowy opiekę nad spadkodawcą.¹⁰ Rozpatrzmy tu następujący przykład.

Właściciel lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość ustanawia swymi spadkobiercami w częściach równych dwóch bratanków, to jest osoby należące do III grupy podatkowej. Każdy więc z nich będzie mógł skorzystać z omawianego wyłączenia (jeśli oczywiście spełnia warunki przewidziane ustawą) w wysokości 180 tys. zł. Załóżmy jednak, że jeden z tych spadkobierców podjął się opieki nad spadkodawcą, która według przepisów daje prawo do wyłączenia limitowanego sporą kwotą

⁹ Mowa o warunkach ustanowionych w art. 16 ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

¹⁰ Chodzi tu o wypadki określone w art. 16 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

720 tys. zł. Ponieważ nabywcami są osoby, dla których ustawowo określony limit wyłączenia z podstawy opodatkowania jest różny (360 i 720 tys. zł), przeto sądzić należy, że w zamyśle autorów było, by w takim wypadku suma ulg udzielonych nabywcom odpowiadała najwyższemu w danym wypadku limitowi wyłączeń,¹¹ czyli żeby wynosiła 720 tys. zł. Dokonując jej podziału pomiędzy obydwu spadkobierców, opartego na wyznaczeniu relacji pomiędzy wchodzącymi w grę wielkościami limitów, należy bratankowi, który sprawował opiekę nad spadkodawcą, udzielić wyłączenia z podstawy opodatkowania w wysokości 480 tys. zł ($720.000 : 360.000 = 2:1$,

$720.000 \times \frac{2}{3} = 480.000$), a bratankowi, który tej opieki nie sprawował —

w wysokości 240 tys. zł ($720.000 - 480.000 = 240.000$). Podjęcie się opieki nad spadkodawcą przyniosło więc spadkobiercy, który ją sprawował, zwiększenie omawianej ulgi ze 180 tys. zł do 480 tys. zł, co jest — abstrahując od rozmiarów tego zwiększenia — jak najbardziej godne aprobaty. Jednakże podjęcie się opieki przez jednego ze spadkobierców powoduje równocześnie, przy tej interpretacji omawianych przepisów, wzrost (ze 180 do 240 tys. zł) ulgi, jaka przypadnie drugiemu z nich, a więc temu, który opieki nie sprawował. Takie niczym nie uzasadnione zwiększenie ulgi trudno ocenić pozytywnie.

Przedstawione dotychczas negatywne konsekwencje zaprezentowanej przez autorów interpretacji przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn dotyczyły wypadków, w których następuje nabycie praw majątkowych przez dwóch lub więcej nabywców w częściach równych. Podjęta przez autorów interpretacja obowiązujących rozwiązań może jednak wywoływać kontrowersje także wtedy, gdy należący do różnych grup podatkowych nabywcy uzyskują prawo do budynku mieszkalnego lub lokalu w częściach określonych ułamkami różnej wielkości. W takich sytuacjach dla obliczania wielkości wyłączenia z podstawy opodatkowania, jakie uzyskać mogą poszczególni nabywcy, autorzy stosują następujący wzór:¹²

$$U_k = \frac{p_k \times A_k}{p_1 A_1 \div p_2 A_2 \div p_3 A_3} \times \max. A_1$$

¹¹ W przykładzie tym obydwaj nabywcy należą do tej samej grupy podatkowej, jednakże, jak się wydaje, powinno to zejść na plan drugi wobec faktu, że każdemu z nich przysługuje limit wyłączenia różnej wysokości.

¹² We wzorze tym autorzy używają następujących symboli:
 U_k — wysokość ulgi dla spadkobierców lub obdarowanych zaliczonych do określonej grupy podatkowej,
 p_k — wielkość udziału podatników danej grupy w nabytym majątku,
 A_k — limit ulg przysługujący podatnikom danej grupy,
 $p_{1,2,3}$ — wielkość udziału podatników I, II i III grupy podatkowej w nabytym majątku,
 $A_{1,2,3}$ — limity ulg przysługujących podatnikom I, II i III grupy podatkowej,
 $\max. A_1$ — limit ulg właściwy dla najbardziej uprzywilejowanej w danym wypadku grupy podatników

Analizując ten wzór, zauważyć można, że jego zastosowanie w praktyce podatkowej mogłoby ułatwiać obywatelom podejmowanie kroków mających na celu zmniejszenie ciężaru podatkowego. W szczególności dostrzeżono by może, iż w wypadku gdy zamierza się przekazać budynek mieszkalny lub lokal osobom należącym do dalszych grup podatkowych, opłaca się wówczas, ze względu na wysokość wyłączenia z podstawy opodatkowania, dopuścić w małym ułamku do współnabycia osobę należącą do grupy bliższej. Dla zilustrowania tego spostrzeżenia rozpatrzeć można przykładowo taką sytuację, w której właściciel domu jednorodzinnego zamierza

przekazać go w spadku na przykład w $\frac{52}{100}$ swemu bratu (II grupa podat-

kowa), a w $\frac{48}{100}$ swemu siostrzeńcowi (grupa III). Jeśli nabywcy ci spełnią

wymagania określone ustawą, to skorzystają — opierając obliczenie na wzorze autorów — z wyłączenia z podstawy opodatkowania w następujących wysokościach (U_b — ulga przysługująca bratu, U_s — ulga przysługująca siostrzeńcowi):

$$U_b = \frac{\frac{52}{100} \times 720.000}{\frac{52}{100} \times 720.000 + \frac{48}{100} \times 360.000} \times 720.000 \cong 492.632$$

$$U_s = \frac{\frac{48}{100} \times 360.000}{\frac{52}{100} \times 720.000 + \frac{48}{100} \times 360.000} \times 720.000 \cong 227.368$$

Przyszły spadkodawca, jeżeli zna sposób obliczania ulg, może jednak, nie zmieniając zamiaru przekazania domu wymienionym osobom, fikcyjnie

powołać do spadku, powiedzmy w $\frac{2}{100}$ częściach osobę należącą do I grupy podatkowej, na przykład swoją żonę, zmniejszając udziały faktycznych nabywców domu po $\frac{1}{100}$.

Wielkości ulg po tej małej istotnej — jakby się na pozór wydawało — zmianie będą się przedstawiały następująco (U_z — ulga przysługująca żonie):

$$U_2 \equiv \frac{\frac{2}{100} \times 1.080.000}{\frac{2}{100} \times 1.080.000 + \frac{51}{100} \times 720.000 + \frac{47}{100} \times 360.000} \times 1.080.000 \equiv 41.806$$

$$U_b \equiv \frac{\frac{51}{100} \times 720.000}{\frac{2}{100} \times 1.080.000 + \frac{51}{100} \times 720.000 + \frac{47}{100} \times 360.000} \times 1.080.000 \equiv 710.710$$

$$U_s \equiv \frac{\frac{47}{100} \times 360.000}{\frac{2}{100} \times 1.080.000 + \frac{51}{100} \times 720.000 + \frac{47}{100} \times 360.000} \times 1.080.000 \equiv 327.484$$

Okazuje się więc, że ten drobny zabieg przyniósł głównym spadkobiercom zasadnicze zwiększenie ulg podatkowych. Stosowanie wzoru przedstawionego przez autorów pozwoliło na zastosowanie takiej taktyki, w wyniku której zarówno brat jak i siostrzeniec spadkodawcy będzie mógł każdy z nich wykorzystać prawie cały limit przewidziany dla jego grupy podatkowej. Nie wydaje się więc, by rozwiązanie, które pozostawia tak szerokie pole do różnych manipulacji, było przydatne dla praktyki.

Autorzy omawianego artykułu, rozważając wątpliwości, jakie wyłaniają się w związku ze stosowaniem ulg podatkowych, gdy przedmiotem spadku bądź darowizny jest lokal lub budynek mieszkalny, nie zajmują się sytuacjami, w których przedmiotem nabycia jest jedynie część budynku mieszkalnego lub lokalu. A przecież wątpliwości, jakie mogą powstać przy obliczaniu wysokości ulg podatkowych, nie są w tych wypadkach mniejsze od tych, jakie przedstawiono. Nasuwa się bowiem pytanie, czy w sytuacji, gdy przedmiotem spadku lub darowizny jest określona ułamkowo część budynku mieszkalnego lub lokalu, przysługuje nabywcy (nabywcom) taka sama wysokość wyłączenia z podstawy opodatkowania, jak wtedy, gdy nabycie dotyczy całego budynku lub lokalu, czy też ustaloną kwotę ulgi należy pomnożyć przez ułamek wyznaczający część budynku lub lokalu będącą przedmiotem nabycia. W tym względzie organy finansowe, dokonując interpretacji na początku 1986 roku,¹⁸ wyszły ze słusznego za-

¹⁸ Wzrost. pismo Ministerstwa Finansów (Departament Podatków i Opłat) z dnia 27 lutego 1986 r. (PO 4-8030-608/85) skierowane do Izby Skarbowej w Bydgoszczy, a przekazane do wiadomości wszystkim izbom skarbowym.

łożenia, że ustawa o podatku od spadków i darowizn, która przedmiotem opodatkowania w tym podatku czyni nabycie własności rzeczy i praw majątkowych w drodze spadku lub darowizny, nie może mieć zastosowania do rzeczy i praw majątkowych nie wchodzących w skład spadku lub nie będących przedmiotem darowizny. Dlatego też według tej interpretacji przepisy o ulgach podatkowych mogą mieć zastosowanie jedynie do tych praw do budynku mieszkalnego lub lokalu, które są przedmiotem nabycia podlegającego opodatkowaniu. Określone więc przez ustawodawcę limity wyłączenia z podstawy opodatkowania należy stosować w pełnej wysokości także wtedy, gdy przedmiotem darowizny czy spadku jest jedynie część budynku mieszkalnego lub lokalu. W związku z tym godne podkreślenia stały się jednak konsekwencje tego stanowiska.¹⁴ Dla przykładu można rozważyć sytuację, w której dom jednorodzinny stanowi element majątku dorobkowego małżonków, a w wyniku śmierci jednego z nich, na przykład męża, prawo własności tego domu w połowie nabywa na podstawie dziedziczenia testamentowego syn spadkodawcy. W tym wypadku według interpretacji Ministerstwa Finansów synowi przysługiwałoby — jeśli oczywiście spełni przewidziane przepisami warunki — prawo do ulgi podatkowej w pełnej wysokości, tj. 1.080 tys. zł. Należy sądzić dalej, iż także po śmierci swej matki uzyskałby on po raz drugi prawo do ulgi w wysokości 1.080 tys. zł, skoro przedstawiona interpretacja oparta jest na założeniu, że ulga ta związana jest z przedmiotem nabycia, a w wypadku dziedziczenia po matce syn nabył inną (choć tej samej wysokości) część omawianego domu niż w wypadku dziedziczenia po ojcu. Pojawiły się więc wątpliwości, czy taka interpretacja obowiązujących przepisów zgodna jest z intencją ustawodawcy, który zakładał limitujący charakter kwot ustanowionych w przepisach wprowadzających omawiane ulgi. W związku z tym Ministerstwo Finansów w końcu 1986 roku diametralnie zmieniło swe zapatrywania w tej sprawie. W piśmie więc skierowanym do wszystkich izb skarbowych,¹⁵ powołując się na orzeczenie Sądu Najwyższego,¹⁶ Ministerstwo Finansów zajęło stanowisko, że w wypadkach gdy przedmiotem nabycia w drodze spadku lub darowizny jest jedynie część budynku mieszkalnego lub lokalu, przewidziane w art. 16 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn ulgi podatkowe przysługują w wysokości proporcjonalnej do wielkości — stanowiącego przedmiot dziedziczenia lub darowizny — udziału w budynku lub lokalu. Jest to zatem jeszcze jedna płaszczyzna, na której dochodzi do istotnych rozbieżności przy wykładni przepisów dotyczących ulgowego opodatkowania nabycia budynku mieszkalnego lub lokalu.

Skoro więc kontrowersji jest tak wiele, to nasuwa się myśl, że nie

¹⁴ Por. G. Borkowski, Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z dnia 2 sierpnia 1985 r. SA-P-587/85, Palestra 1987, nr 1.

¹⁵ Pismo Ministerstwa Finansów (Departament Prawny) z dnia 15 listopada 1986 r., znak PR-0354-685/86.

¹⁶ Wyrok z dnia 10 czerwca 1986 r. III ARN 11/86.

tylko przepisy dotyczące omawianych ulg sformułowane są niedostatecznie precyzyjne, ale również sama konstrukcja tych ulg, zastosowana przez ustawodawcę w 1982 roku, jest nie najlepsza. Okazuje się, że stosowane poprzednio w tej dziedzinie ulgi podatkowe¹⁷ — określone procentowo w stosunku do kwoty, jaka stanowiłaby przedmiot zobowiązania podatkowego, gdyby ulgi nie zastosowano — były nie tylko prostsze w stosowaniu, bo nie wymagające zabiegów antydevaluacyjnych,¹⁸ ale ponadto — przy większych wartościach budynków mieszkalnych i lokali — często znacznie korzystniejsze dla nabywców.

¹⁷ Por. art. 15 ust. 1—2 ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 45, poz. 228) oraz § 1a 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 (Dz. U. Nr 46, poz. 216; zm.: Dz. U. z 1979 r. Nr 8, poz. 48).

¹⁸ Por. art. 17 pkt 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

JERZY WRATNY

PROBLEM ŚRODKÓW PODNOSZENIA DYSCYPLINY PRACY W PERSPEKTYWIE PRZEWIDYWANEJ REFORMY PRAWA PRACY

Artykuł zawiera krytyczny przegląd stosowanych obecnie oraz projektowanych środków podnoszenia dyscypliny pracy w dziedzinie odpowiedzialności porządkowej i materialnej, rozwiązania umowy o pracę za wypowiedzeniem i bez wypowiedzenia, wynagrodzenia podstawowego i innych składników wynagrodzenia za pracę oraz świadczeń zasilkowych z ubezpieczenia społecznego. Autor przeciwstawia się tendencji do zwiększania represyjności prawa pracy, wysuwając ze swej strony propozycje zmian polegających na eliminacji niektórych z dotychczas stosowanych środków oraz złagodzeniu i racjonalizacji innych w celu podniesienia ich skuteczności w praktyce. Artykuł zawiera również propozycje uściśleń w zakresie klasyfikacji i terminologii.

1. Postawy przejawiane w pracy zawodowej od dłuższego już czasu budzą niepokój społeczeństwa oraz różnych czynników odpowiedzialnych w życiu społecznym, gospodarczym i politycznym. Tymczasem zaś niekorzystne zjawiska w tej dziedzinie, jak wykazują to badania,¹ przejawiają tendencje do nasilania się.

Wśród różnorodnych zagrożeń w zakresie stosunków pracy wymienia się m.in. porzucenie pracy, nie usprawiedliwioną absencję, nadużywanie zwolnień od pracy, straty czasu spowodowane spóźnieniami, wcześniejszym opuszczaniem stanowiska lub przerwami w ciągu dnia roboczego, pozostające na ogół w związku z załatwianiem spraw prywatnych w godzinach pracy, wykonywanie zleceń prywatnych w godzinach pracy (tzw. fuchy),

¹ Por. m.in.: Raport w sprawie dyscypliny pracy: L. Machoń, W. Świerczewski, Instytut Pracy i Spraw Socjalnych, Warszawa, kwiecień 1984 r.