

Renata Świrgoń-Skok

Organizacja służb skarbowych w sprawach podatku od spadków w państwie rzymskim

Studia Prawnoustrojowe nr 12, 243-253

2010

Artykuł został 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.

Renata Świrgoń-Skok
Uniwersytet w Rzeszowie

Organizacja służb skarbowych w sprawach podatku od spadków w państwie rzymskim

Przedmiotem niniejszego opracowania jest omówienie postępowania przed organami finansowymi, które w starożytnym Rzymie pobierały podatek od spadków i zapisów (*vicesima hereditatum*)¹. Podatek taki nałożony został przez Augusta na obywateli rzymskich w ramach zrównywania zobowiązań fiskalnych pomiędzy obywatelami rzymskimi a mieszkańcami prowincji w 6 r. n.e. w drodze *lex Julia de vicesima hereditatum*². August, ustanawiając podatek spadkowy, prawdopodobnie korzystał z już istniejącego wzorca, jakim był podatek od spadków płacony w ptolemejskim Egipcie, a także rzymski podatek od wyzwoleń (*vicesima libertatis*)³ oraz cła (*portorium*)⁴.

¹ Na temat podatku od spadków i zapisów zob. m.in. R. Cagnat, *Vicesima hereditatum*, [w:] *Dictionnaire des antiquités grecques et romaines*, ed. Ch. Daremberg, E. Saglio (DS), t. 5, s. 826 i n; J. Klinkowski, *Nowotestamentalny obraz celników na tle systemu finansowego Judei i imperium rzymskiego*, „Legnickie Studia Teologiczno-Historyczne” 2.11 (2007), s. 59; M. Kuryłowicz, „*Vicesima hereditatum*”. *Z historii podatku od spadków. W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych*, [w:] *Księga dedykowana Prof. C. Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, 217 i n; G.I. Luzzato, *Vicesima hereditatum et manumissionum*, NNDI, Torino 1975, t. 20, s. 809 i n; L. Rodriguez Alvarez, *Notas en torno a la lex Julia de vicesima hereditatum*, ser. „Memorias de Historia Antigua” 1979, t. 3, s. 199 i n; M. Vigié, *Études sur les impôts indirects. Vicesima libertatis. Vicesima Hereditatis*, Paris 1881, s. 16 i n; G. Wesener, *Vicesima hereditatum*, RE, Stuttgart 1958, t. 8A, s. 2471 i n.

² Tekst tej ustawy nie zachował się do czasów współczesnych, pozostały jedynie komentarze do niej autorstwa Macera (D.2.15.13; D.11.7.37; D.28.1.7; D.35.2.68; D.50.16.154). Zob. także W. Litewski, *Słownik encyklopedyczny prawa rzymskiego*, Kraków 1998, s. 156; *Prawo rzymskie. Słownik encyklopedyczny*, red. W. Wołodkiewicz, Warszawa 1986, s. 93.

³ Na temat genezy tego podatku patrz M. Kuryłowicz, op. cit., s. 221; G.I. Luzzato, op. cit., s. 811; G. Wesener, op. cit., s. 2472. Analogii do rzymskiej *vicesima hereditatum* można dopatrywać się w podatku od spadków płaconym w ptolemejskim Egipcie – patrz C. Kunderewicz, *Historyczny rozwój odpowiedzialności urzędników w ptolemejskim, rzymskim i bizantyjskim Egipcie*, [w:] *Studia z rzymskiego prawa administracyjnego*, Łódź 1991, s. 15 i n; S. Le Roy Wallace, *Taxation In Egypt from Augustus to Diocletian*, New York 1969, s. 234.

⁴ O portorium ostatnio A. Pikulska-Radomska, *Portorium w Italii epoki republikańskiej*, „Studia Historycznoprawne. Prawo CCCV” (tom poświęcony pamięci Profesora Edwarda Szymoszka), Wrocław 2008, s. 263–270; B. Sitek o finansach prowincjonalnych: *Studia nad finan-*

O tym podatku wspomina m.in. Pliniusz Młodszy w Panegiryku (fragmenty 37–40)⁵:

Plin. Paneg. 37: *His Vicesima reperta est, tributum tolerabile et facile heredibus dumtaxat extraneis, domesticis grave.*⁶

Zatem podatek od spadków wynosił 1/20 (czyli 5%) wartości majątku odziedziczonego lub otrzymanego w drodze zapisu. Ponadto *lex Julia de vicesima hereditatum* nie przewidywała kwoty wolnej od podatku, natomiast wyłączone były spod jej działania zostały spadki nieznaczej wartości:

Plin. Paneg. 40: *Carebit onere vicesimae parva et exilis hereditas: et si ita gratus heres volet, tota sepulcro, tota funeri serviet. Nemo observator, nemo castigatorem adssistet. Cuicumque modica pecunia ex hereditate alicuius obvenierit, securus habeat quietusque possideat. Ea lex Vicesimae dicta est, ut ad periculum eius perveniri, nisi opibus, non possit.*⁷

Według Pliniusza nie zostały objęte podatkiem spadkowym spadki i zapisy o niewielkiej wartości, prawdopodobnie mniejsze niż 100 000 sesterców⁸.

Ponadto wolne od *vicesima hereditatum* były spadki odziedziczone po najbliższych krewnych. Z tym, że ustawa dokładnie nie precyzowała, o jakim stopniu pokrewieństwa jest mowa:

Plin. Paneg. 38: *Statim ergo muneri eius liberalitas tua adstruxit, ut, quemadmodum in patris filius, sic in hereditate filii pater esset immunis, nec eodem momento, quo pater esse desisset, hoc quoque amitteret, quod fuisset.*⁹

sami publicznymi municipium Irni. Kontrola i odpowiedzialność za zarządzanie środkami publicznymi, „Studia Historycznoprawne. Prawo CCCV”, Wrocław 2008, s. 359–368.

⁵ O *vicesima hereditatum* mowa jest także w D.1.2.2.44 (Pomponius), *Instytucjach* Gaiusa (Gai. 3.125), Kodeksie Justyniańskim (C.6.3.33 z 531) oraz *Sentencjach* Paulusa (PS. 4.6.1; 4.6.3). Ponadto o *vicesima hereditatum* wspominają jeszcze źródła nieprawnicze, np. Kasjusz Dion (55.25) oraz Liwiusz (41.29.54).

⁶ „Wśród tych obciążeń znalazła się pięcioprocentowa suma spadkowa, podatek raczej znośny i łatwy do zapłacenia, lecz tylko dla obcych, uciążliwy natomiast dla swoich” – to i kolejne tłumaczenia podają za: Gajusz Pliniusz Cecyliusz Młodszy, *Panegiryk czyli mowa dziękczynna na cześć Trajana, wygłoszona w senacie w 100 r.*, przeł. P. Gruszka, Gdańsk 1996, s. 90.

⁷ „Wolna zatem będzie od należności dwudziestej części mała i nieznacząca suma spadkowa, a jeśli wdzięczny spadkobierca wyrazi życzenie, całość może przejść na obsługę kosztów grobowca lub na pokrycie wydatków na pogrzeb. Nikt nie będzie sprawował nad tym nadzoru ani nikt przyganiał. Jeżeli komuś przypadnie w udziale niewielka suma pieniędzy z tytułu spadku po kimś, niech swobodnie nią rozporządza i spokojnie lokuje ją. To prawo o dwudziestej części wydano w tym sensie, by niebezpieczeństwo jego przekroczenia dotyczyło znacznych kwot pieniężnych”.

⁸ Taka kwota najczęściej podawana jest w literaturze. Są też opinie, że wynosiła 200 000 sesterców – A. Berger, *Encyclopedic Dictionary of Roman Law*, Philadelphia 1953, s. 764. Pliniusz pisze, że wyłączeniu podlegała mała i nieznacząca część spadku – szerzej patrz M. Kuryłowicz, op. cit., s. 219.

⁹ „Ty dołączyłeś przeto natychmiast do programu jego łask i to, by podobnie jak syn przyjmujący spadek po ojcu, tak ojciec stając się dziedzicem majątku synowskiego zwolniony był od podatku; a także by ojciec, z chwilą jak przestał nim być, nie stracił tego, co było jego”.

Plin. *Paneg.* 39: *Nec vero contentus primum cognationis gradum abstulisse Vicesimae, secundum quoque exemit, cavitque, ut in sororis bonis frater, et contra, in fratris soror, utque avus, avia, in neptis nepotisque, et invicem illi, servarentur immunes.*¹⁰

W pierwszym fragmencie Pliniusz wspomina wprawdzie o dziedziczeniu pomiędzy rodzicami i dziećmi, ale wydaje się, że nie jest to określenie dość precyzyjne. W kolejnym zaś fragmencie dodaje, że podatek spadkowy został ograniczony nie tylko do pierwszego stopnia pokrewieństwa, ale wyłączeni spod działania *vicesima hereditatum* zostali również krewni drugiego stopnia, czyli brat, siostra, dziadek i babcia oraz wnuczka i wnuk. Prawdopodobnie z obowiązku płacenia *vicesima hereditatum* zwolnieni byli najbliżsi krewni kognacyjni (tzw. *decem personae*)¹¹.

Początkowo podatek ten obciążał tylko obywateli rzymskich zamieszkałych tak w Rzymie, jak również w Italii i na prowincjach. W okresie pryncypatu zasięg podmiotów zobowiązanych do uiszczenia *vicesima hereditatum* uległ poszerzeniu wskutek uzyskania obywatelstwo rzymskiego przez nowe grupy mieszkańców imperium. Ponadto do tych podmiotów nie odnosiły się zwolnienia z tytułu pokrewieństwa, ponieważ obliczanie stopni pokrewieństwa stosowano tylko wobec dawnych obywateli rzymskich:

Plin. *Paneg.* 37: *Haec mansuetudo legis veteribus civibus servabatur: novi, seu per Latium in civitatem, seu beneficio principis venissent, nisi simul cognationis iura impetrassent, alienissimi habebantur, quibus coniunctissimi fuerant.*¹²

Osoby, które w drodze przywilejów cesarskich uzyskały obywatelstwo rzymskie, mogły korzystać z ulg związanych z pokrewieństwem dopiero za panowania Nerwy i Trajana, z tym, że kolejni cesarze cofnęli przywileje przyznane nowym obywatelom:

Plin. *Paneg.* 39: *His quoque, quibus per Latium civitas Romana patuisset, idem indulisit, omnibusque inter se cognationum iura commisit, simul et pariter,*

¹⁰ „On oczywiście nie ograniczył zniesienia dwudziestej części jedynie do pierwszego stopnia pokrewieństwa, ale włączył również i drugi, bacząc, ażeby w przypadku, jak brat dziedziczył majątek po siostrze, i na odwrót: gdy siostra po bracie, a także jak dziadek i babcia po wnuczce czy wnuku, i odwrotnie: byli zabezpieczeni przed podatkiem spadkowym”.

¹¹ Por także I.3.9.3: [...] *decem personis quas extraneo manumissori praeferebat (sunt autem decem personae hae: pater, mater, avus, avia, tam paterni quam materni, item filius, filia, nepos, neptis, tam ex filio quam ex filia, frater, soror, sive consanguinei sive uterini* – czyli są zaś tymi dziesięcioma osobami: ojciec, matka, dziadek, babka, zarówno po ojcu, jak i po matce, także syn, córka, wnuk, i wnuczka, zarówno z syna, jak i córki, brat i siostra, czy to jednej krwi, czy z tej samej matki. Tłum. za: C. Kunderewicz, *Instytucje Justyniana*, Warszawa 1986, s. 170. Por także *Coll.* 16.9.3. G.I. Luzzato, op. cit., s. 809; M. Kuryłowicz, op. cit., s. 218; G. Wesener, op. cit., s. 2472.

¹² „Niemniej tę łagodność prawa zachowano jedynie wobec tych, którzy legitymowali się dawnym stażem obywatelstwa. Nowi natomiast, którzy swoje obywatelstwo uzyskali czy to poprzez prawo łatyńskie, czy też z faski pryncypsa, a nie nabyli przy tym uprawnień z racji powinowactwa, traktowani byli jako osoby jak najbardziej obce wobec tych, z którymi byli jak najmocniej powiązani”.

*et more naturae; quae priores principes a singulis rogari gestiebant, non tam praestandi animo, quam negandi.*¹³

W okresie panowania Karakali podniesiona została wysokość podatku od spadków i zapisów do 10% wartości majątku odziedziczonego. Ponadto wydając w 212 r. *Constitutio Antoniniana* cesarz nadał wszystkim wolnym mieszkańcom imperium obywatelstwo rzymskie i zwiększył krąg podmiotów obciążonych *vicesima hereditatum*¹⁴. Podatek powrócił do wcześniejszej wysokości (5%) oraz wcześniejszych wyłączeń za panowania Macrinusa¹⁵.

Dla powstania obowiązku podatkowego nie miało znaczenia, czy spadek (zapis) został nabyty w drodze dziedziczenia testamentowego, czy też beztestamentowego. Przy zapisach, które obciążone były *vicesima hereditatum*, niezależnie od spadku spadkodawca czasami zaznaczał, że zapis uwzględniony jest z podatkiem lub bez niego. Prawdopodobnie każdy spadkobierca (współspadkobierca) oraz każdy zapisobierca płacił podatek osobno. Z tym, że spadkobierca odliczał od wartości spadku także koszty pogrzebu i przeciętnego nagrobka (*et si ita gratus heres volet, tota sepulcro, tota funeri serviet*), co pośrednio mogło wpływać na wysokość zapisów, biorąc także pod uwagę kwartę falcydyjską¹⁶.

Wpływy uzyskane z podatku od spadków i zapisów były przeznaczone na utworzony przez Augusta *aerarium militare*¹⁷, tj. skarb przeznaczony na potrzeby wojska. Ten specjalny fundusz dla finansowania weteranów, oprócz wkładu wstępnego w wysokości 70 milionów sesterców z majątku Augusta¹⁸, miał się w przyszłości zasilać wpływami z dwóch nowych podatków, czyli od sprzedaży publicznej w wysokości 1% wartości zbywanych przedmiotów (*centesima rerum venalium*) oraz właśnie podatku spadkowego (*vicesima hereditatum*). Skarb ten oddany był w zarząd *praefecti aerarii militaris*, których często wybierano z grona byłych pretorów (*praerores aerarii*)¹⁹.

¹³ „To samo przyznał w swej łaskawości również tym, którzy poprzez prawo łatyńskie nabywali obywatelstwo rzymskie, a wszystkim nadał jednorazowo oraz równocześnie i zgodnie z prawem Natury uprawnienia z tytułu pokrewieństwa we wzajemnych ich stosunkach między sobą, podczas gdy poprzedni pryncepsi domagali się usilnie, aby w każdym poszczególnym przypadku zwracano się do nich z odpowiednim wnioskiem – nie tyle z myślą o przychylnym załatwieniu prośby, ile o jej odrzuceniu”.

¹⁴ Na temat *constitutio Antoniniana* patrz M. Jaczynowska, *Historia starożytnego Rzymu*, Warszawa 1986, s. 313; idem, *Dzieje imperium romanum*, Warszawa, s. 337 i n.

¹⁵ Patrz Plin. *Paneg.* 38; Coll. 16.9.3; Cass. Dio. 77.9–78.12. Por. także M. Kuryłowicz, op. cit., s. 218; G. Wesener, op. cit., s. 2472.

¹⁶ Zob. Plin. *Paneg.* 40; a także D.11.7.37pr. – 1 Macer. Por. M. Kuryłowicz, op. cit., s. 219; G. Wesener, op. cit., s. 2475.

¹⁷ Na temat utworzonego przez Augusta w 6 r. n.e. *aerarium militare* patrz: M. Cary, H. Scullard, *Dzieje Rzymu*, Warszawa 1992, s. 59; A. Ziółkowski, *Historia Rzymu*, Poznań 2004, s. 386 i n. (według niego skarb ten powstał w 5 r. n.e.); I. Żeber, *O pojęciu skarbu państwa w starożytnym Rzymie*, [w:] *Z dziejów skarbowości*, Wrocław 2009, s. 111.

¹⁸ *Res Geste Divi Augusti* 17.

¹⁹ Patrz Svetonius, *Aug.* 36; Tacitus, *Ann.* 13.29.

Pobieranie podatku do spadków i zapisów (*vicesima hereditatum*), tak jak i pozostałych podatków i ceł, należało początkowo do dzierżawców podatków, czyli publicjanów. Nadzór nad nimi sprawowali, odnośnie do podatku spadkowego, *praefecti aerarii militaris* zarządzający skarbem wojskowym oraz zarządcy prowincji cesarskich, tj. prokuratorzy. Związane to było z faktem, że aż do pryncypatu w państwie rzymskim nie było rozbudowanej administracji finansowej, a dochody publiczne były wydzierżawiane prywatnym osobom, najczęściej na 5 lat (ze względu na kadencję cenzorów). Zakres działalności publicjanów został przedstawiony w tytule czwartym księgi trzydziestej dziewiątej Digestów justyniańskich (*de publicanis et vectigalibus et commissis*), z którego pochodzi niżej cytowany fragment autorstwa Ulpiana:

D.39,4,1,1 (*Ulpianus libro 55 ad edictum*) *Hic titulus ad publicanos pertinet. Publicani autem sunt, qui publico fruuntur (nam inde nomen habent), sive fisco vectigal pendant vel tributum consequantur: et omnes, qui quod a fisco conducunt, recte appellantur publicani.*

Według definicji przytoczonej przez Ulpiana, za publicjanów uważano zarówno osoby, które pobierały różnego rodzaju podatki na rzecz państwa, np. *vectigal* czy *tributum*, jak i wszystkie te osoby, które dzierżały zamówienia od skarbu państwa (*qui quod a fisco conducunt*)²⁰.

Publicjanie, w większości wywodzący się głównie z ekwitów, byli początkowo zorganizowani w spółki – *societas publicanorum*, później zaś działali pojedynczo jako *conductores*. Struktura wewnętrzna takich spółek w okresie republiki była ściśle zorganizowana. Najwyższym rangą wśród współników był *manceps*, który reprezentował spółkę m.in. w procedurze przetargowej. W skład spółek poza tym wchodził *magistri* – zajmujący się księgami rachunkowymi spółki, archiwum i korespondencją oraz *promagistri* – zawierający umowy z miastami położonymi w prowincji, w której *societas* prowadziła działalność. Ponadto w składzie takich spółek wyróżnić jeszcze można *decumani*, którzy mieli m.in. dostęp do dokumentacji *societas*, *praedes* (poręczyciele), *affines* (*adfines* lub *participes*), których źródła przedstawiają w sposób niejasny jako finansistów lub osoby podobne do współników, a także zwykłych *socii*, którzy nie uczestniczyli w zarządzaniu spółką²¹.

Od pryncypatu następuje ograniczenie znaczenia publicjanów. Cesarz August pobór podatków i ceł w prowincjach cesarskich przekazał *procuratores Augusti*. Dalsze ograniczenia w tym zakresie wprowadzali pozostali cesarze dynastii julijsko-klaudyjskiej, tak że zakres działania publicjanów spro-

²⁰ Na temat działalności publicjanów patrz szerzej R. Wojciechowski, *Znaczenie publicjanów dla skarbowości republiki rzymskiej*, [w:] *Z dziejów skarbowości...*, s. 87 i n.

²¹ Na temat wewnętrznej organizacji *societas publicanorum* pisał m.in. Liwiusz (Livius, 23.48.10 – 23.49.4); Cyceon (*de lege agr.* 1.3.7; *pro Planc.* 13.32; *Verr.* 2.2.71.173 – 174); zob. także R. Wojciechowski, op. cit., s. 93 i n.

wadzony został do niewielkich rozmiarów. Działali oni jako tzw. *conductores* pobierający drobne opłaty, w tym podatek spadkowy²².

Następnie podatek spadkowy pobierany był przez specjalnie powołanego prokuratora *vicesimarum hereditatum* (*procurator XX hereditatum*)²³. Nastąpiło to w okresie panowania Klaudiusza (41–54)²⁴ albo – jak podają niektórzy – za Domicjana (81–96)²⁵.

Dalsze zmiany w sferze organów pobierających podatek od spadków nastąpiły za czasów Hadriana. W związku z reorganizacją prowincji (np. Dacji) Hadrian powołał szereg niższej rangi prokuratur (*sexagenarii*), związanych m.in. z decentralizacją poboru podatku spadkowego²⁶. W tym czasie zostały także ustanowione specjalne urzędy finansowe (skarbowe) – *stationes vicesimae hereditatis*, w ramach szerzej rozbudowanych *stationes fisci*, związane właśnie z pobieraniem *vicesima hereditatum*.

Ponadto w okresie pryncypatu nadzór nad pobieraniem podatku spadkowego spoczywał na kancelarii cesarskiej, która dzieliła się na siedem departamentów. Najbardziej rozbudowany był *scrinium a rationibus*, zajmujący się właśnie finansami publicznymi. W skład tego departamentu wchodziły cztery wydziały, m.in. *aerarium militare* sprawujący nadzór nad poborem podatków od spadków i sprzedaży.

Odnosnie do trybu pobierania podatku spadkowego, to pobierany był on przez właściwe urzędy zaraz po otwarciu spadku. Dlatego też po uchwaleniu *lex Julia de vicesima hereditatum* zostały szczegółowo określone przepisy związane z otwarciem testamentu. Początkowo uczynił to pretor w swoim edyktcie²⁷.

Szczegółowy tryb postępowania w związku z otwarciem testamentu został przedstawiony m.in. w *Sentenciach* Paulusa²⁸:

Pauli Sent. 4,6,3: *Testamentum lex statim post mortem testatoris aperiri voluit. Et ideo, quamvis sit rescriptis variatum, tamen a praesentibus intra triduum vel quinque dies aperiendae sunt tabulae.*

²² Por. R. Wojciechowski, op. cit., s. 97 i n oraz dalsza literatura tam cytowana.

²³ Na temat *procurator vicesima hereditatum* patrz A. Becker, *Handbuch der römischen Alterthümer*, Leipzig 1843, t. 1, s. 229; Beller – Kranzl, *Der Procurator Usjacus*, Acta XXI Congress internationalis epigraphiae graecae et latinae, Barcelona 2007, s. 151.

²⁴ Patrz M. Cary, H. Scullard, op. cit., s. 97, według którego do Kludiusz ustanowił prokuratora *vicesimarum hereditatum*.

²⁵ Patrz M. Jaczynowska, D. Musiał, M. Stepiń, *Historia starożytna*, Warszawa 2007, s. 545, według których to Domicjan powołał *procurator XX hereditatum*.

²⁶ Za czasów Hadriana takich *sexagenarii* było 35 – patrz M. Jaczynowska, op. cit., s. 289.

²⁷ Patrz M. Kaser, *RPR*, t. 1, München 1975, s. 578 i n; O. Lenel, *Das Edictum Perpetuum*, Leipzig 1907, s. 350; Piętak, *Prawo spadkowe rzymskie*, t. 1, Lwów 1882, s. 383; P. Voci, *Diritto ereditario romano*, Milano 1960, s. 437, przyp. 101.

²⁸ Na temat przepisów dotyczących otwarcia testamentu zob. D.29.3 (*Testamenta quemadmodum aperiuntur inspiciantur et describantur*); D.50.4.6.8 Ulpian; D.50.1.5 Paulus; D.17.1.2 Gaius; C.I. 6.32; 52.

Zatem ustawa nakazywała natychmiastowe otwarcie testamentu po śmierci testatora. (*lex statim post mortem testatoris aperiri voluit*), ale w drugim zdaniu cytowanego fragmentu jest mowa, że na mocy innych rozporządzeń cesarskich testament powinien zostać przedłożony do otwarcia właściwej magistraturze w ciągu 3–5 dni.

Inny tryb postępowania w sprawie otwarcia testamentu obowiązywał na mocy *senatus consultum Silanianum* w przypadku, kiedy testator został zamordowany²⁹ oraz w przypadku *testamentum in municipiis coloniis*³⁰.

W zwyczajnym trybie postępowania otwarcie testamentu następowało przy wszystkich zainteresowanych osobach oraz w obecności świadków testamentu:

Pauli Sent. 4,6,1: Tabulae testamenti aperiuntur hoc modo, ut testes vel maxima pars eorum adhibeatur, qui signaverint testamentum: ita ut agnitis signis rupto lino aperiatur et recitetur atque ita describendi exempli fiat potestas ac deinde signo publico obsignatum in archivum redigatur, ut, si quando exemplum eius interciderit, sit, unde peti possit.

Postępowanie w sprawie otwarcia testamentu rozpoczynano od sprawdzenia pieczęci na testamencie oraz autentyczności podpisów świadków. Następnie dokument był otwierany oraz odczytywane publicznie. Każda zainteresowana osoba mogła także uzyskać jego odpis, jednakże bez daty i tych jego fragmentów, które według woli testatora powinny być tajne lub takich, które przynosiły hańbę. Po zapoznaniu się z treścią testamentu sporządzano protokół, zaś testament powtórnie był opieczętowany przez świadków oraz urzędnika i złożony w archiwum.

Odnosnie do urzędu, który początkowo nadzorował otwarcie testamentu, to fragmenty źródłowe mówią o pretorze, a na prowincjach o proconsulu³¹:

D. 29.3.4 (*Ulpianus libro 50 ad edictum*): *Cum ab initio aperiendae sint tabulae, praetoris id officium est [...].*

D. 29.3.7 (*Gaius libro septimo ad edictum provinciale*): *Et si forte omnibus absentibus causa aliqua aperire tabulas urgeat, debet proconsul curare [...].*

Niekiedy w otwarciu testamentu uczestniczył sam cesarz. Taką informację przekazuje Swetoniusz w *Żywotach Cezarów*, pisząc o cesarzu Kaliguli:

Svetonius, *Caligula* 38: [...] *Cognoscebat autem de talibus causis, taxato prius modo summae ad quem conficiendum consideret, confecto demum excitabatur.*³²

²⁹ Zob. D. 29.5.3.18 Ulpian.

³⁰ Zob. *Pauli Sent.* 4.6.3.

³¹ Por także Lenel, *Das Edictum...*, s. 352 i n.

³² „Sprawy spadkowe rozpatrywał w sądzie osobiście, obmyśliwszy z góry wysokość sumy, jaką pragnął dla siebie uzyskać w czasie posiedzenia. Uzyskawszy ją, zabierał się natychmiast do wyjścia” – tłum. za: Gaius Swetoniusz Trankwilius, *Żywoty Cezarów*, przeł. J. Niemirska-Pliszczyńska, Wrocław 1987, s. 193.

Swetoniusz podaje, że Kaligula sprawy spadkowe rozpatrywał w sądzie osobiście (*cognoscebat autem de talibus causis*), jednak przekaz ten nie zawiera szerszego omówienia, o jakie sprawy spadkowe chodziło. Być może przedmiotem takiego postępowania było określenie spadkobierców testamentowych lub unieważnienie testamentu albo postępowanie administracyjne związane z otwarciem testamentu i ustaleniem wysokości należnego podatku spadkowego (*taxato prius modo summae*). Właśnie ta ostatnia sytuacja wydaje się najbardziej prawdopodobna³³.

Następnie otwarcie testamentu następowało przy udziale *magistri census*, czyli urzędnika cesarskiego, do którego kompetencji należało m.in. ogłaszanie testamentów oraz nadzór nad *censuales* (urzędnikami sporządzającymi księgi podatkowe)³⁴:

C.I. 6.23.18 (Arcadius i Honorius): [...] *omnia ceteraque, quae apud officium censuale publicari solent.*

C.I. 6.23.23 (Justinus): [...] *mercedis quicquam aut sumptuum census administrantes aut censuales apparitio.*

Z kolei od czasów Hadriana otwarcie testamentu odbywało się już we właściwym urzędzie podatkowym (*statio vicesimae*). Przyspieszył on także zapłatę *vicesima hereditatum*:

Pauli Sent. 3.5.14: Sive falsum sive ruptum sive irritum dicatur esse testamentum, salva eorum disceptatione scriptus heres iure in possessionem mitti desiderat.

Pauli Sent. 3.5.18: In possessionem earum rerum, quas mortis tempore testator non possedit, heres scriptus, priusquam iure ordinario experiatur, improbe mitti desiderat.

Ponadto na mocy edyktu Hadriana dla przyspieszenia zapłaty podatku spadkowego spadkobierca był wprowadzany w posiadanie majątku spadkowego (*in possessionem mitti*) o ile testament był ważny, nawet jeśliby został on później zakwestionowany w postępowaniu przeciwtestamentowym³⁵.

Przepisy wprowadzone w celu uzyskania podatku spadkowego powodowały oczywiście powstanie sporów co do kwoty należnego podatku, a w konsekwencji trudności spadkobierców z objęciem spadku zatrzymywanego przez organy skarbowe państwa. O istnieniu takich sporów mowa jest m.in. w tekście niżej przedstawionej inskrypcji (CLE 543; CIL VI 330112; Rzym, prawdopodobnie II wiek n.e.):

Quid tibi punc prodest stricte uixisse [to]t annis?

Heredum ratio nuntiat [ipsa] tibi

Prima fuit litis vicesima [rit]e soluta

deinde rudes homines [uar]ie Saturno morantes

³³ Podobnie M. Kuryłowicz, *Swetoniusz, Caligula 38. Próba interpretacji w świetle prawa spadkowego*, „Studia Prawnoustrojowe” 7 (2007), s. 185.

³⁴ Zob. także C.I. 6.32 i C.I. 6.33.3, które mówią o edyktie Hadriana; por. jeszcze J. Sondel, *Słownik łacińsko-polski dla prawników i historyków*, Kraków 1997, s. 143.

³⁵ Przepis ten został zniesiony przez Justyniana w C.I. 6.33.3.

*delati, [satag]is [t]amen hoc sub iudices iusto,
non se]mel sed longis protractibus arte maloru [...].*³⁶

W przedstawionym fragmencie zostały szczegółowo przedstawione spory, jakie powstawały względem wartości majątku odziedziczonego, będącego podstawą zapłaty podatku spadkowego. Powstanie rozbieżności co do wysokości spadku powodowało odwołanie przez organ skarbowy uznania powołanego do spadku jako spadkobiercy. Ponadto taka sytuacja powodowała dodatkowe koszty związane tak z procesem sądowym, jak i kosztami adwokatów.

Prawdopodobnie w takich sporach uczestniczył w ramach *cognitio* sam cesarz, wyznaczając wedle swego uznania wysokość należnego podatku spadkowego. Prawdopodobnie udział cesarza w postępowaniu spadkowym nie dotyczył problemów związanych z powołaniem określonego spadkobiercy na podstawie testamentu, ale właśnie kwestii związanych z ustaleniem wymiaru podatku spadkowego. Taka interpretacja wydaje się uzasadniona, ponieważ przepisy prawa prywatnego nie miały zastosowania do nabywania spadków przez *aerarium* czy też *fiscus*. Te zagadnienia były bowiem regulowane przepisami prawa publicznego, z tym, że jeśli spadek nie zostałby objęty przez powołanych dziedziców np. w wyniku unieważnienia testamentu, to wówczas potraktowany byłby jako *bona vacantia* lub *bona caducaria* i przejęty przez skarb państwa³⁷.

Poza tym wprowadzone zostały kary za nieprzestrzeganie przepisów dotyczących otwarcia testamentu:

Pauli Sent. 4.6.2a: Qui aliter aut alibi, quam ubi lege praecipitur, testamentum aperuerit recitaveritve, poena sestertiorum quinque milium tenetur

Jeśli nie zostałyby zastosowany powyższy tryb związany z otwarciem testamentu, to wówczas osoba, która otworzyła testament, podlegała karze w wysokości 5000 sesterców. Ponadto roszczenie o zapłatę *vicesima hereditatum* było traktowane jako uprzywilejowane:

Pauli Sent. 5.12.10: Privilegium fisci est inter omnes creditores primum locum retinere.

Paulus podaje, że fiskus korzysta z przywileju (*privilegium fisci*), na mocy którego jego wierzycielność mają pierwszeństwo w postępowaniu egzekucyjnym przed innymi wierzycielami³⁸.

³⁶ „Cóż ci z tego przyszło, że żyłeś w ubóstwie przez wiele lat? Zlicz spadek, jaki pozostał, a otrzymasz odpowiedź. Rozpoczęły się spory, gdy wedle przepisów należało zapłacić pięć procent spadku. Potem pojawili się nieudolni krętacze i spowodowali, że skarb państwa odwołał uznanie spadkobiercy. A ty wciąż, wielokrotnie, szukałeś u sędziów sprawiedliwości, by kres położyć intrygom [...]” – tłumaczenie za: *Rzymskie epitafia, zaklęcia i wróżby*, wybór i oprac. L. Storonni Mazzolani, przeł. i wstępem opatrzył S. Kasprzyski, Warszawa 1990, s. 92 i n.

³⁷ Zob. także M. Kuryłowicz, *Swetoniusz...*, s. 186 i n.

³⁸ Por. Kaser, *RPR I*, s. 734.

W prawie justyniańskim przepisy dotyczące otwarcia testamentów prywatnych zostały zachowane, chociaż o podatku spadkowym mówi się jako o zniesionym:

C.I. 6.33.3 *Imperator Justinianus*: [...] *quia et vicesima hereditatis a nostra recedit re publica*.

W swojej konstytucji Justynian pisze o *vicesima hereditatum* jako o podatku już nie obowiązującym. Prawdopodobnie został on zniesiony przez cesarzy Dioklecjana i Konstantyna w ramach przeprowadzonych reform finansowych. Prawdopodobnie podatek od spadków istniał jeszcze w czasach panowania Aleksandra Sewera³⁹.

Do rzymskich rozwiązań odnośnie do podatku spadkowego nawiązują i późniejsze rozwiązania prawne, zawarte w różnych porządkach prawa podatkowego. Na terytorium Polski stałe opłaty spadkowe zostały wprowadzone w 1811 r. w Księstwie Warszawskim, a następnie w Królestwie Polskim⁴⁰. Także współczesny polski system podatkowy zawiera rozwiązania, których korzeni można by szukać w prawie rzymskim. Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych zwalnia od podatku spadkowego nabycie rzeczy i praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, a więc podmioty zaliczane do pierwszej grupy podatkowej. W tak przyjętych uregulowaniach odnoszących się do podatku spadkowego widać pewną analogię z rozwiązaniami rzymskimi, chociaż pewnie trudno uznać, że polski ustawodawca inspirował się w tym zakresie prawem rzymskim.

Summary

Tax on inheritance and legacy (*vicesima hereditatum*) was imposed on Roman citizens by Augustus in A.D. 6 by way of *lex Julia de vicesima hereditatum*. It was 1/20 (or 5%) of the value of the property which was inherited or obtained by legacy endowment. The act did not establish a tax exemption amount, yet it excluded legacies of small value as well as those inherited from the closest relatives. The incomes derived from the tax on inheritance and legacy were paid to *aerarium militare*, a special treasury created by Augustus and designed for the needs of the army.

Collection of *vicesima hereditatum* was initially a responsibility of publicans, i.e. tax collectors. Those were supervised with regard to the inheritance taxes by *praefecti aerarii militaris*, who were in charge of the army treasury,

³⁹ M Cary, H. Scullard, op. cit., s. 390 i n.

⁴⁰ Zob. Kuryłowicz, „*Vicesima hereditatum*“..., s. 223.

and by procurators governing imperial provinces. Later the inheritance tax was collected by procurator *vicesimarum hereditatum* (*procurator XX hereditatum*). Further changes with regard to the tax collecting bodies took place in the times of Hadrian. Due to the reorganisation of provinces, Hadrian appointed a number of offices of lesser rank (*sexagenarii*), whose purposes included decentralization of inheritance tax collection. Bodies established at that time included special financial (treasury) offices – *stationes vicesimae hereditatis*, within the expanded *stationes fisci*, connected with collecting *icesima hereditatum*. Additionally, in the period of Principate the supervision of inheritance tax collection was a responsibility of *aerarium militare* section of *scrinium* department in the imperial chancellery.