

MARCIN BURZEC

Koncepcje związane z opodatkowaniem nieodpłatnego nabycia majątku w drodze spadku i darowizny w Słowacji

Les conceptions dans le domaine de la taxation de la disposition à titre gratuit de la succession et de la donation en Slovaquie

UWAGI OGÓLNE

1. Budzące wiele kontrowersji¹ podatki od spadków i darowizn są podatkami majątkowymi, które obciążają nieodpłatne nabycie własności majątku. W systemach podatkowych państw posiadających podatek od spadków, podatek od darowizn pełni funkcję uzupełniającą.

Przyjmuje się, że na świecie wykształciły się trzy modele dotyczące opodatkowania nieodpłatnego nabycia majątku na podstawie czynności *mortis causa*. Pierwszym z nich jest model (najczęściej stosowany w Europie) polegający na tym, że podatkiem spadkowym obciążony jest poszczególny udział spadkowy. Jego przeciwieństwem jest koncepcja opierająca się na zasadzie, że podatek obciąża całkowitą wartość netto nabytego majątku. Trzeci model jest dwuwarstwowy, w Europie występuje w Królestwie Danii. Polega na tym, iż najpierw obciąża się całkowitą wartość majątku zmarłej osoby, a następnie opodatkowuje się dodatkowo poszczególne udziały spadkowe.² Model „mieszany” stosowany był do niedawna także we Włoszech.³

¹ E. Strasburger, *Ustrój skarbowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 1922, s. 145–147. Warto zaznaczyć, że podatek spadkowy znany był już w starożytności. Jego początki sięgają starożytnego Rzymu. Zob. M. Kuryłowicz, *Vicesima hereditatum. Z historii podatku od spadków*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kostkowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 217–223.

² P. Smoleń, *Taxation of inheritances and donations-conceptions and models*, [w:] *Aktualios šiuolaikinės finansų ir mokesčių teisės problemos*, Vilnius 2005, s. 57–60 (materiały z konferencji).

³ A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino 1998, s. 793–800.

2. Celem niniejszego opracowania jest ukazanie zmian, jakie nastąpiły w Słowacji w zakresie opodatkowania nieodpłatnego nabycia majątku. Temat ten jest obecnie szczególnie ważny, gdyż w Polsce znowelizowano ustawę o podatku od spadków i darowizn.⁴ Jedną z istotnych zmian wprowadzonych nowelą z 2006 r. jest zwolnienie z opodatkowania podatkiem od spadków lub darowizn nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez podatników będących bliską rodziną spadkodawcy lub darczyńcy.⁵ Nie byłoby w tym nic nadzwyczajnego, gdyby nie fakt, iż w większości państw zwolnienie z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn najbliższej rodziny, czyli tzw. I grupy podatników, stanowiło pierwszy krok w kierunku całkowitej zmiany koncepcji w zakresie opodatkowania nieodpłatnego nabycia majątku. W tym kontekście zmiany, które nastąpiły w Słowacji, pod pewnym względem mogą wydawać się pionierskie z uwagi na fakt, iż kraj ten podczas ostatniej reformy systemu podatkowego całkowicie zrezygnował z obciążania podatkiem nabycia własności majątku w drodze spadku lub darowizny. Być może ostatnia nowelizacja ustawy o podatku od spadków i darowizn w Polsce jest dopiero jednym z pierwszych kroków w kierunku zmiany filozofii w zakresie opodatkowania nieodpłatnego nabycia majątku. Niniejsze opracowanie posłużyć może zatem jako głos w dyskusji dotyczącej kształtu przyszłych reform.

OBCIĄŻENIE NIEODPŁATNEGO NABYCIA MAJĄTKU W SŁOWACJI W OKRESIE ISTNIENIA CZECHOSŁOWACJI

1. Po II wojnie światowej w Czechosłowacji dokonano reformy systemu podatkowego. Dotychczas stosowane rozwiązania, pochodzące w większości z okresu tzw. pierwszej reformy podatkowej⁶, zostały zastąpione przez zupełnie nowy system. W skład tego systemu wchodziły trzy główne grupy podatków:

- obciążające socjalistyczny sektor gospodarki;
- pobierane od obywateli;
- podatki miejskie stanowiące dochód budżetów miejskich.

Reforma z 1952 r., mimo że praktycznie przebudowała w całości system podatkowy w Czechosłowacji, nie zajęła się w ogóle problemem opodatkowania

⁴ Zob.: ustawa z 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy od podatku od czynności cywilnoprawnych, cytowana dalej jako nowela z 2006 r.

⁵ Zob. art. 1 ust. 4 noweli z 2006 r.

⁶ Reforma ta miała miejsce w 1927 r., celem jej była recepcja oraz unifikacja dwóch systemów podatkowych odziedziczonych po Monarchii Austro-Węgierskiej. Należy zaznaczyć, iż do 1927 r. na terenie Słowacji i Rusi Zakarpackiej funkcjonował węgierski, zaś na obszarze Czech i Moraw austriacki system podatkowy. W wyniku reformy z 1927 r. udało się prawie w całości zunifikować podatki bezpośrednie. Zob. K. Čakrt, *Unifikace československého finančního práva*, [w:] *Právní obzor*, Nr XX, Bratislava 1937, s. 510–515.

wania nieodpłatnego nabycia majątku. Materia w tym zakresie została uregulowana dopiero w 1957 r.⁷; wówczas wprowadzono obciążenie nabycia własności w drodze spadku lub darowizny opłatą notarialną. Zgodnie z ustawą z 1957 r. opłacie notarialnej podlegały: czynności notarialne *sensu stricto*⁸, czynności *mortis causa*, czynności *inter vivos*, a także czynności związane z odpłatnym przeniesieniem własności nieruchomości.⁹

Od wejścia w życie ustawy z 1957 r. do tzw. aksamitnej rewolucji z 1989 r. Czechosłowacja dwukrotnie, ustawami z 1964 r.¹⁰ oraz 1984 r.¹¹, dokonywała zmian w materii opłat notarialnych. Należy jednak zaznaczyć, iż mimo nazewnictwa spadkowa opłata notarialna oraz opłata notarialna od darowizn były w swej istocie podatkiem od spadków oraz podatkiem od darowizn.

2. Spadkową opłatą notarialną obciążano wszystkie przedmioty i prawa, które na skutek śmierci spadkodawcy zostały przeniesione na spadkobiorcę, zapisobiorcę lub inne osoby. Opłacie podlegał również majątek, który został nabyty na skutek śmierci dotychczasowego właściciela, ale nie na podstawie spadku. Obciążeniu podlegał także majątek, który spadkodawca przeniósł w ciągu trzech miesięcy przed swoją śmiercią oraz prawo do renty i prawa do świadczeń ciągłych.¹² Przy określeniu zakresu przedmiotowego spadkowej opłaty notarialnej istotne znaczenie miało obywatelstwo spadkodawcy. Jeżeli bowiem zmarły w momencie swojej śmierci był obywatelem czechosłowackim, wówczas opłacie podlegał cały jego majątek ruchomy w kraju, jak i zagranicą. Nieruchomości położone w kraju zawsze były obciążone opłatą, bez względu na obywatelstwo i miejsce zamieszkania spadkodawcy. Jeśli zaś spadkodawca nie posiadał obywatelstwa czechosłowackiego w momencie swojej

⁷ Zákon č. 26/1957 Zb. o notárskych poplatkoch, cytowany dalej jako ustawa z 1957 r. Powyższą ustawę dopełniały przepisy wykonawcze Ministra Finansów – zob. Nariadenie ministra financí č. 30/1957 Zb., ktorým sa vykonáva zákon o notárskych poplatkoch – cytowany dalej jako rozporządzenie z 1957 r. Podnieść należy, że przed wejściem w życie ustawy z 1957 r. nieodpłatne przeniesienie majątku w wyniku czynności *inter vivos* lub *mortis causa* obciążone było podatkiem od wzbogacenia. Zob. szerzej – Zákon č. 337/1921 Zb., o dani z obohatenia.

⁸ Por. § 14–17 ustawy z 1957 r.

⁹ Warto zauważyć, o czym będzie mowa później, iż od ustawy z 1957 r. na terenie Czechosłowacji, a następnie po rozpadzie Federacji, w Republice Czeskiej i Republice Słowackiej obciążenia związane zarówno z nieodpłatnym, jak i odpłatnym nabyciem majątku uregulowane były jedną ustawą.

¹⁰ Zákon č. 24/1964 Zb. o notárskych poplatkoch, cytowany dalej jako ustawa z 1964 r., zob. także przepisy wykonawcze do powyższej ustawy – Vyhľadka Ministerstva financí č. 25/1964 Zb., na vykonanie zákona o notárskych poplatkoch, cytowane dalej jako obwieszczenie z 1964 r.

¹¹ Zákon č. 139/1984 Zb. o notárskych poplatkoch, cytowany dalej jako ustawa z 1984 r., zob. także przepisy wykonawcze do powyższej ustawy – Vyhľadka Ministerstva financí Slovenskej socialistickej republiky č. 141/1984 Zb., ktorou sa vykonáva zákon Slovenskej národnej rady o notárskych poplatkoch, cytowane dalej jako obwieszczenie z 1984 r.

¹² Por. § 2 ustawy z 1957 r., § 11 ustawy z 1964 r. oraz § 12 ustawy z 1984 r.

śmierci, wówczas spadkowa opłata notarialna uiszczana była w stosunku do majątku ruchomego znajdującego się na terenie Czechosłowacji.

Przepisy wykonawcze do ustawy z 1957 r. oraz z 1964 r., a także sama ustawa z 1984 r., przyznawały zobowiązanim do uiszczenia spadkowej opłaty notarialnej szereg preferencji, charakterystycznych dla podatku spadkowego. Dotyczyło to na przykład zwolnienia z obciążenia wkładów na imiennych książeczkach oszczędnościowych, świadczeń z polis ubezpieczeniowych czy też zwolnienia majątku ruchomego – do ściśle określonej kwoty. Jak prawie w każdym państwie socjalistycznym, szczególne zwolnienia dotyczyły majątku przekazanego na cele rolniczych spółdzielni produkcyjnych. Poza zakresem przedmiotowym spadkowej opłaty notarialnej znalazły się także nieodpłatne przeniesienia własności majątku na rzecz ściśle określonych podmiotów – państwa, Czechosłowackiej Akademii Nauk, Słowackiej Akademii Nauk, Czechosłowackiej Akademii Nauk Rolniczych.¹³ Opłatę obliczano na podstawie czystej wartości nabytego majątku. W tym celu od udziału spadkowego odliczano możliwe do potrącenia zobowiązania.¹⁴ Wysokość spadkowej opłaty notarialnej uzależniona była od wartości otrzymanego majątku oraz stopnia pokrewieństwa pomiędzy spadkodawcą a spadkobiercą.¹⁵ Należy stwierdzić, że stawki były dość wysokie.¹⁶ Po 1984 r. progresywna skala opłaty notarialnej zastąpiona została skalą proporcjonalną, ze stałymi stawkami procentowymi.¹⁷

Opłata notarialna od darowizn pobierana była od nieodpłatnego przeniesienia własności rzeczy lub ich praw. Opłacie podlegało także częściowo nieodpłatne przeniesienie własności, a także dokonanie nieodpłatnego przeniesienia własności zagranicznego majątku ruchomego na rzecz obdarowanego, który mieszkał w Czechosłowacji. Opłatą notarialną od darowizn obciążony

¹³ Por. ust. 11 i 14 rozporządzenia z 1957 r., § 10 i § 12 obwieszczenia z 1964 r. oraz § 15 ustawy z 1984 r.

¹⁴ Por. § 4 i § 5 ustawy z 1957 r. z § 12 ustawy z 1964 r. oraz § 13 ustawy z 1984 r.

¹⁵ Do tych celów beneficjenci zostali podzieleni na trzy grupy podatkowe. Do I grupy zaliczono małżonka, dzieci własne i adoptowane oraz ich zstępnych, rodziców naturalnych i przybranych, małżonka dzieci własnych i przybranych oraz ich zstępnych, a także innych krewnych w linii prostej. W II grupie znaleźli się: rodzeństwo, ojczym, macocha, pasierbowie i dzieci pasierbów, małżonkowie pasierbów i dzieci pasierbów, krewni małżonka w linii prostej oraz osoby, które żyły ze spadkobiercą przez okres co najmniej jednego roku przed jego śmiercią we wspólnym gospodarstwie domowym. W III grupie podatników znalazły się tak zwane osoby pozostałe.

¹⁶ Stawki opłaty sięgały odpowiednio od 5% do 25% dla I grupy podatkowej, od 12% do 30% dla II grupy podatkowej oraz od 20% do 55% dla III grupy podatkowej.

¹⁷ Podatnicy zostali obciążeni odpowiednio: 1% dla I grupy, 5% dla II grupy oraz 20% dla III grupy. Warto zaznaczyć, że ustawa z 1984 r. wprowadziła zmiany w grupach podatkowych. I tak: I grupę stanowili małżonek, dzieci, wnukowie i rodzice, w II grupie podatkowej znaleźli się dziadkowie, rodzeństwo oraz osoby, które żyły ze spadkobiercą przez okres co najmniej jednego roku przed jego śmiercią. W ostatniej, III grupie znalazły się tzw. osoby pozostałe. Zob. M. Bakeš, *Československé finanční právo*, Praha 1987, s. 90–91; A. Slovinský, *Základy československého finančního práva*, Bratislava 1991, s. 92–93.

był także transfer majątku ruchomego poza granice Czechosłowacji¹⁸. Podobnie jak w przypadku spadkowej opłaty notarialnej zastosowano liczne zwolnienia. Przy opłacie notarialnej od darowizn stosowano takie same stawki oraz grupy zobowiązanych do uiszczenia opłaty jak w przypadku spadkowej opłaty notarialnej.

OPODATKOWANIE NIEODPŁATNEGO NABYCIA MAJĄTKU W REPUBLICE SŁOWACKIEJ

1. Wraz z aksamitną rewolucją z listopada 1989 r. w Czechosłowacji następowała także stopniowo rewolucja w dziedzinie stosunków ekonomiczno-gospodarczych. Obowiązujący dotychczas system podatkowy nie był w stanie sprawnie funkcjonować w warunkach nowo rodzącej się gospodarki wolnorynkowej. Początkowo próbowano dostosowywać obowiązujące wówczas ustawy podatkowe do nowo zaistniałej sytuacji gospodarczej. W zasadzie jednak o całkowicie nowym systemie podatkowym możemy mówić dopiero od 1 stycznia 1993 r., tj. wówczas, gdy federacja obu państw przechodziła do historii. System podatkowy Republiki Słowackiej wychodził w tamtych latach naprzeciw oczekiwaniom gospodarki wolnorynkowej, zapewniając jednocześnie wpływy budżetowe pozwalające na samodzielną egzystencję Republiki.¹⁹

W nowym systemie podatkowym Republiki Słowacji zrezygnowano z tak zwanych opłat notarialnych, obciążających nieodpłatne nabycie majątku. Wprowadzone w miejsce opłat podatki od spadków oraz od darowizn nie były już pobierane przez państwowe notariaty, które w dobie gospodarki wolnorynkowej zostały sprywatyzowane, lecz przez urzędy podatkowe. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że termin „podatek” lepiej oddaje istotę obciążenia nieodpłatnego nabycia majątku niż termin „opłata”. Zastrzeżenia w doktrynie budził natomiast fakt utworzenia w miejsce opłaty od przeniesienia własności nieruchomości podatku od przeniesienia własności nieruchomości. Podkreślano, że obciążenie odpłatnego nabycia majątku w przeszłości zawsze przybierało formę opłaty.²⁰ Opodatkowanie nieodpłatnego nabycia majątku uregulowane zostało tak jak poprzednio – w jednym akcie

¹⁸ Por. § 17 ustawy z 1964 r., § 16 ustawy z 1984 r.

¹⁹ Zob. M. Bujňáková, *Daňové právo a jeho funkcia v procese transformácie právneho systému Slovenskej republiky*, Acta Iuridica Cassoviensia Nr 22, Košice 1999, s. 101–113. System podatkowy Słowacji tworzyły podatki bezpośrednie oraz podatki pośrednie. Podatki bezpośrednie tworzyły: podatki dochodowe od osób fizycznych i od osób prawnych oraz podatki majątkowe – podatek od nieruchomości, podatek spadkowy, podatek od darowizn, podatek od przeniesienia własności nieruchomości, podatek drogowy. Podatkami pośrednimi były: podatek od wartości dodanej oraz podatki akcyzowe.

²⁰ Zob. J. Girášek, J. Králik, *Základy finančného práva v Slovenskej republike*, Trnava 2000, s. 68.

prawnym wraz z odpłatnym nabyciem majątku.²¹ Były to podatki państwowe, które zasilały budżet centralny.

2. Podatnikami nowego podatku od spadków oraz podatku od darowizn były zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne, które nabyły majątek zgodnie z prawomocnym postanowieniem o nabyciu spadku (podatek spadkowy) lub też nabyły majątek nieodpłatnie w inny sposób niż w wyniku śmierci spadkodawcy (podatek od darowizn). W przypadku podatku od darowizn podatnikiem był obdarowany, natomiast przy darowiznach dokonanych poza granicami Republiki obowiązek uiszczenia podatku spoczywał na darczyńcy. Jeżeli spadkobiercą lub obdarowanym była osoba małoletnia, lub osoba pozbawiona prawa do czynności prawnych, wówczas obowiązki podatnika wykonywał przedstawiciel ustawowy lub opiekun prawny, ustanawiany przez sąd lub właściwy urząd podatkowy. Rozwiązanie takie miało miejsce także w przypadku osób, których miejsce zamieszkania nie było znane.

Przedmiotem podatków od spadków i darowizn było nieodpłatne nabycie majątku ruchomego i nieruchomego, papierów wartościowych, słowackich i zagranicznych środków pieniężnych, wierzytelności, praw majątkowych i innych wartości majątkowych, które zostały nabyte w drodze dziedziczenia lub nieodpłatnej czynności prawnej *inter vivos*.²² W przypadku podatku od spadków ustawa z 1992 r. wprowadziła tzw. ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy. Ograniczony obowiązek podatkowy miał miejsce wówczas, gdy spadkodawca w momencie swojej śmierci nie był obywatelem słowackim i nie posiadał stałego miejsca pobytu na terenie Republiki. W takim przypadku podatkiem spadkowym obciążano takie nabycie własności rzeczy ruchomych, które znajdowały się na Słowacji. Natomiast w sytuacji, gdy spadkodawca w momencie swojej śmierci był obywatelem Republiki oraz posiadał w niej miejsce stałego pobytu, wówczas podatek obciążał nabycie własności rzeczy ruchomych znajdujących się w zarówno w kraju, jak i poza jego granicami.²³ Nabyte nieruchomości znajdujące się w Słowacji, bez względu na obywatelstwo i miejsce stałego pobytu spadkodawcy lub darczyńcy, zawsze podlegały podatkowi od spadków lub darowizn. W związku z możliwością zaistnienia podwójnego opodatkowania, ustawa z 1992 r. nie przewidywała obciążenia podatkiem spadkowym nabycia własności nieruchomości położonych poza granicami Republiki.²⁴

²¹ Zákon č. 318/1992 Zb. o dani z dedičstva, dani z darovania a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností, cytowana dalej jako ustawa z 1992 r. Ustawa ta podzielona była na pięć części. Pierwsza dotyczyła podatku spadkowego, druga podatku od darowizn, trzecia podatku od przeniesienia własności nieruchomości, w czwartej części znalazły się postanowienia wspólne dla tych trzech podatków, zaś w ostatniej, piątej części zawarte zostały przepisy przejściowe i końcowe.

²² Zob. § 3 pkt 1 oraz § 6 pkt 1 ustawy z 1992 r.

²³ A. Pauličková, *Priame dane v Slovenskej republike*, Bratislava 2001, s. 111–112.

²⁴ Zob. § 3 ust. 2 ustawy z 1992 r.

Podatek spadkowy w Słowacji, tak jak w większości państw europejskich, przybrał model podatku obciążającego poszczególne udziały spadkowe. Podstawą opodatkowania była wartość udziału spadkobiercy po odliczeniu długów zmarłego, zobowiązań, obciążeń jego majątku, a także wartości innych obowiązków (wynikających z postępowania spadkowego), które przeszły na spadkobiercę zgodnie z postanowieniem o nabyciu spadku, a także odliczone koszty pogrzebu oraz podatki spadkowe zapłacone innemu państwu w stosunku do majątku opodatkowanego za granicą. W przypadku darowizn podstawą opodatkowania była wartość rynkowa nabytego majątku, po odliczeniu długów i innych obciążeń. Jeżeli jednak w przeciągu dwóch lat kalendarzowych obdarowany nabył majątek od tego samego darczyńcy, wówczas wartość nabytych darowizn podlegała zsumowaniu.²⁵

Podatnicy podzieleni zostali na trzy grupy podatkowe. Przynależność do konkretnej grupy uzależniona była od stopnia pokrewieństwa pomiędzy spadkodawcą a spadkobiercą lub darczyńcą a obdarowanym. Do I grupy podatkowej zaliczona została najbliższa rodzina spadkodawcy/darczyńcy: zstępni, wstępni oraz małżonek. W II grupie podatkowej znaleźli się dalsi krewni i powinowaci, tacy jak: rodzeństwo, dzieci małżonka i jego krewni w linii prostej, małżonkowie dzieci własnych i przysposobionych, małżonkowie rodziców, rodzeństwo rodziców, zstępni rodzeństwa rodziców, a także osoby niespokrewnione, które przez co najmniej rok przed śmiercią spadkodawcy lub przeniesieniem własności majątku w drodze darowizny żyły we wspólnym gospodarstwie domowym. W ostatniej – III grupie podatkowej znalazły się tzw. osoby pozostałe oraz osoby prawne.²⁶

Ustawa z 1992 r. podczas swego obowiązywania była wielokrotnie nowelizowana. Pierwszą z istotnych nowelizacji, która w znaczący sposób wpłynęła na opodatkowanie podatkiem spadkowym, było zwolnienie (z dniem 1 maja 2001 r.) z tego podatku podatników z tzw. I grupy podatkowej.²⁷ Wydaje się, że rozwiązanie takie ocenić należy pozytywnie. Przemawia za tym fakt, że skoro podatek spadkowy jest podatkiem majątkowym pobieranym od przyrostu masy spadkowej, to w przypadku pierwszej grupy podatników, w której najczęściej znajdują się najbliżsi krewni zmarłego, obciążanie ich tym podatkiem budzi kontrowersje. Problematyczne jest bowiem opodatkowanie nabycia spadku przez małżonka zmarłego, gdyż trudno jednoznacz-

²⁵ V. Babčák, *Slovenské finančné právo*, Košice 1996, s. 249–250.

²⁶ Zob. § 11 ustawy z 1992 r.

²⁷ Zákon č. 151/2001 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 318/1992 Zb. o dani z dedičstva, dani z darovania a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností v znení neskorších predpisov (Nr 151/2001). Wcześniejsze nowelizacje dotyczyły w większości podatku od przeniesienia własności nieruchomości.

nie stwierdzić, czy odziedziczona własność to w rzeczywistości istotny przyrost majątku.²⁸

Skala podatku była progresywna. Wysokość stawek zależała od przynależności podatnika do konkretnej grupy podatkowej. Stawki dla podatników z I grupy w przypadku podatku od darowizn sięgały od 1% (przy kwocie sięgającej do 1 000 000 Sk) do 5% (gdy wartość darowizny przekroczyła 40 000 000 Sk). Dla podatników z II grupy w podatku od darowizn i podatku od spadków wynosiły od 3% do 10%, zaś dla grupy III od 7% do 40%.²⁹ Należy zauważyć, iż wysokie progi podatkowe³⁰, a także niskie stawki w stosunku do I i II grupy podatników podatku od darowizn oraz II grupy podatników podatku od spadków, łagodziły odwieczny konflikt interesów: interesu podatnika i fiskalnego interesu państwa (interesu publicznego).

Ustawa z 1992 r. zawierała liczne zwolnienia z opodatkowania zarówno spadków, jak i darowizn. Preferencje uzależnione były od rodzaju składników majątku, statusu prawnego podatnika, umów międzynarodowych obejmujących przywileje i immunitety, a także miały na względzie dobro publiczne.

Do zwolnień – ze względu na rodzaj składników majątku – zaliczano roszczenia zmarłego w stosunku do świadczeń z zabezpieczenia socjalnego z okresu ostatniego miesiąca przed jego śmiercią, a także roszczenia zmarłego z tytułu różnego rodzaju odszkodowań³¹ oraz wkłady na rachunkach oszczędnościowych w bankach i oddziałach zagranicznych banków z siedzibą w Republice Słowacji, środki pieniężne, a także papiery wartościowe do określonej wysokości.³² W grupie tej mieściły się również zwolnienia z opodatkowania nieruchomości do wysokości 500 000 Sk, jeżeli zostały odziedziczone przez małoletnie dzieci zmarłego lub dorosłe dzieci do 26. roku życia, pod warunkiem że pobierały naukę.³³

Ze względu na status prawny podatnika, z opodatkowania zwolnione zostały spadki i darowizny dokonane na rzecz jednostek budżetowych oraz funduszy państwowych, mających siedzibę na terytorium Słowacji.³⁴

Ze względu na istnienie tak zwanego dobra publicznego, z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn zwolniony został majątek przeniesiony na osobę prawną, mającą siedzibę w Republice Słowacji, przeznaczony na

²⁸ Problematyka ta poruszana była już przed wojną. Zob. S. Głabiński, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1926, s. 313–323.

²⁹ *Taxation and Investment in Central and East European Countries*, IBFD, Amsterdam 2001, s. 294–295.

³⁰ Progi podatkowe ustalone były następująco: 0–1 000 000; 1 000 000–2 000 000; 2 000 000–5 000 000, 5 000 000–7 000 000; 7 000 000–10 000 000; 10 000 000–20 000 000; 20 000 000–30 000 000; 30 000 000–40 000 000; ponad 40 000 000.

³¹ Zob. § 17 pkt 1 ustawy z 1992 r.

³² Por. § 17 pkt 2 lit.c ustawy z 1992 r.

³³ Por. § 17 pkt 2 lit.b oraz § 17 pkt 2 lit.a ustawy z 1992 r.

³⁴ Por. § 17 pkt 2 lit.b oraz § 17 pkt 2 lit.a ustawy z 1992 r.

rozwój fundacji, prawnie zarejestrowanych Kościołów i stowarzyszeń religijnych, kultury, szkolnictwa, nauki, ekologii, zdrowia, kultury fizycznej, sportu i opieki socjalnej. Powyższym podatkom nie podlegały także przeniesienia własności majątku dokonane na rzecz gmin, państwowych archiwów oraz stowarzyszeń charytatywnych i humanitarnych.³⁵

Na podstawie umów międzynarodowych, z opodatkowania podatkiem spadkowym zwolniony został majątek pozostawiony przez przedstawicieli obcych państw, posiadających mandat do reprezentowania ich w Republice Słowackiej, a także po członkach ich rodzin żyjących razem z nimi we wspólnym gospodarstwie domowym. Zwolnione były także spadki po innych osobach, które nie posiadały obywatelstwa Słowacji, a które legitymowały się przywilejami i immunitetami dyplomatycznymi.³⁶

REFORMA PODATKU OD SPADKÓW I PODATKU OD DAROWIZN DOKONANA W 2002 R.

1. Niespełna dziesięć lat po zmianie systemu podatkowego w Słowacji zaczęto zastanawiać się nad tym, czy system ów podąża za ciągle zmieniającą się rzeczywistością, czy nie jest w stosunku do niej anachroniczny. Rozgorzała szeroka dyskusja, w której brali udział ekonomiści i prawnicy, teoretycy i praktycy zajmujący się materią prawa podatkowego. Ówczesnie istniejący system podatkowy spotkał się z wielką krytyką. Zarzucano mu, że w nadmierny sposób obciąża gospodarkę słowacką oraz trapiony pewnymi poważnymi deformacjami przyczynia się do zahamowania naturalnego wzrostu aktywności gospodarczej obywateli. Wiele krytycznych uwag padało pod adresem podatków dochodowych oraz podatków majątkowych. Powszechnie uważano, że podatki majątkowe są najbardziej niesprawiedliwymi podatkami. Podkreślano także, że podatki te powodują ucieczkę oszczędności i kapitału do krajów, gdzie opodatkowanie majątku jest niższe lub też nie ma go wcale.³⁷

Pod wpływem szerokiej krytyki w 2002 r. dokonano ostatniej zmiany w materii podatków od spadków i darowizn.³⁸ Zgodnie z nowelizacją z 2002 r. podatnikiem podatku spadkowego był spadkobierca, który nabył spadek lub jego część na podstawie prawomocnego postanowienia o nabyciu spadku. Przedmiotem podatku spadkowego było nieodpłatne nabycie majątku ruchomego oraz nieruchomości, praw i innych wartości majątkowych – w wyniku dziedziczenia. Z opodatkowania wyłączono nabycie własności nieruchomości znajdujących się poza granicami kraju, nabycie prawa do roszerzeń

³⁵ L. Grúň, *Dane včera, dnes a zajtra*, Bratislava 2001, s. 136–138.

³⁶ Por. § 17 ust. 3 ustawy z dnia 1992 r.

³⁷ A. Pauličková, *op. cit.*, s. 135–137.

³⁸ Zákon č. 107/2002 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 318/1992 Zb. o dani z dedičstva, dani z darovania a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností v znení neskorších predpisov, cytowany dalej jako ustawa Nr 107/2002.

zmarłego z odszkodowań na podstawie przepisów szczególnych, a także nabycie na podstawie przepisów postępowania cywilnego, tzw. przedłużonego spadku. Ponadto poza zakresem przedmiotowym opodatkowania znalazły się przeniesienia majątku *mortis causa* na rzecz organu administracji państwowej, jednostki budżetowej, funduszu państwowego, fundacji i nieinwestycyjnych funduszy, jednostek samorządu terytorialnego, organizacji *non-profit* pożytku publicznego, podmiotów z zakresu ubezpieczeń społecznych, Narodowego Urzędu Pracy, prawnie zarejestrowanego Kościoła, stowarzyszenia obywatelskiego. Opodatkowanie nie objęło podatników znajdujących się w I grupie podatkowej.³⁹

Jak łatwo zauważyć, zrezygnowano z większości zwolnień istniejących pierwotnie w ustawie z 1992 r. Podstawą opodatkowania była czysta wartość opodatkowanego majątku. Podstawa taka obniżana była o tzw. kwotę wolną od podatku, która wynosiła odpowiednio 500 000 Sk dla podatników z II grupy podatkowej oraz 50 000 Sk dla podatników z III grupy podatkowej. W ten sposób obliczona podstawa opodatkowania mogła podlegać jeszcze pomniejszeniu o podatek spadkowy zapłacony na rzecz obcego państwa. Dotyczyło to nabycia w drodze spadku majątku opodatkowanego zagranicą, o ile w Republice Słowackiej był przedmiotem podatku.⁴⁰

2. Istotne zmiany wprowadzono także w przypadku opodatkowania darowizn. Podatnikiem tego podatku była osoba fizyczna lub prawna, która nabyła majątek w wyniku darowizny. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od darowizn było nabycie własności rzeczy w drodze darowizny dokonanej w Słowacji. Opodatkowaniu podlegała także darowizna majątku ruchomego pochodzącego zza granicy, a także darowizna dokonywana na rzecz cudzoziemca lub też poza granice Słowacji oraz majątek ruchomy przywieziony zza granicy, o ile został nabyty za pieniądze darowane za granicą.

Z opodatkowania wyłączone zostało nabycie zagranicznych nieruchomości, zwrot darowizny, nabycie majątku – ruchomego, jak i nieruchomego – na skutek odszkodowań wojennych i klęsk żywiołowych.⁴¹ Podobnie jak w przypadku podatku od spadków, poza zakresem przedmiotowym podatku od darowizn znalazły się przeniesienia własności składników majątkowych na rzecz organu administracji państwowej, jednostki budżetowej, funduszu państwowego, jednostek samorządu terytorialnego, podmiotów z zakresu ubezpieczeń społecznych, Narodowego Urzędu Pracy, prawnie zarejestrowanego Kościoła lub stowarzyszeń religijnych. Ponadto opodatkowaniu nie podlegały darowizny dokonane na rzecz fundacji, nieinwestycyjnych funduszy, organizacji *non-profit* pożytku publicznego oraz stowarzyszeń obywatelskich, o ile przedmiotem ich działalności był rozwój opieki zdrowotnej, humanitarnej, pomocy socjalnej, szkolnictwa, kształcenia, nauki, kultury fizycznej i sportu

³⁹ Zob. § 2 ust. 3 ustawy z 1992 r. znowelizowanej ustawą Nr 107/2002.

⁴⁰ Zob. § 4 ustawy z 1992 r. znowelizowanej ustawą Nr 107/2002.

⁴¹ Zob. § 6 ust. 2 ustawy z 1992 r. znowelizowanej ustawą Nr 107/2002.

dla dzieci i młodzieży, czy też tworzenia lub ochrony środowiska naturalnego.⁴²

Podstawą opodatkowania była wartość rynkowa majątku ruchomego, praw i innych wartości majątkowych, zaś w przypadku nieruchomości wartość ustalona na podstawie przepisów szczególnych. W przypadku dokonania darowizny za granicą lub otrzymania darowizny zza granicy podstawa opodatkowania ustalana była na podstawie wartości celnej. Tak jak w przypadku podatku spadkowego, podstawa opodatkowania pomniejszana była o tak zwaną kwotę wolną od podatku. Kwota ta w zależności od grupy podatkowej, w jakiej znajdował się podatnik, była następująca: I grupa – 2 000 000 Sk, II grupa – 300 000 Sk, III grupa – 50 000 Sk. W ciągu roku kalendarzowego podatnik z kwoty wolnej mógł skorzystać tylko raz. W ten sposób ustalona podstawa opodatkowania, w przypadku darowizn dokonanych za granicą lub otrzymanych zza granicy, pomniejszana była o zapłacone cło.⁴³

Zaznaczyć należy, że wprowadzenie tak wysokich kwot wolnych od podatku dla pierwszej grupy podatników w praktyce, dla większości Słowaków oznaczało całkowity brak obciążenia podatkowego lub też zredukowanie obciążenia podatkowego do absolutnego minimum. Dochodziły to tego niezmiernie, stosunkowo niskie stawki podatkowe oraz wysoko ustalone progi podatkowe. Pozostałe przepisy dotyczące opodatkowania podatkiem od spadków i podatkiem od darowizn nie uległy zmianie.

Należy stwierdzić, że zmiany dotyczące podatków od spadków i darowizn, mające miejsce w 2002 r., wyszły naprzeciw oczekiwaniom społecznym. Jak możemy zauważyć, budzące wiele kontrowersji podatki, poprzez zastosowanie wyżej opisanych środków, nie stanowiły nadmiernego obciążenia. Można powiedzieć, że w pełni realizowana była zasada zdolności podatkowej. Pokusić się należy o stwierdzenie, że konstrukcja słowackich podatków od spadków i darowizn – po zmianach z 2002 r. – była wyrazem swoistego kompromisu zawartego pomiędzy państwem a podatnikami. Państwo nie rezygnowało z jednego ze swych najstarszych źródeł dochodowych, z drugiej jednak strony starało się, by obciążenie podatkowe było jak najmniej dotkliwe dla podatników.

UWAGI KOŃCOWE

1. Swego czasu Arystoteles napisał, iż przyczyną przewrotów bywa dążenie do równości.⁴⁴ Wprowadźcie słowa te odnosily się bezpośrednio do przyczyn zmian ustrojów, jednakże wydaje się, że w przypadku Słowacji można je zastosować także do „przewrotu podatkowego”, jaki rozpoczął się wraz

⁴² Por. § 5 ust. 2 oraz ust. 3 ustawy z 1992 r. znowelizowanej ustawą Nr 107/2002.

⁴³ Zob. § 7 ustawy z 1992 r. znowelizowanej ustawą Nr 107/2002.

⁴⁴ Arystoteles, *Polityka*, 5, 1, 1302a 6.

z pierwszym dniem stycznia 2004 r. Nowa reforma systemu podatkowego przeprowadzona była bowiem w imię zasady równości i sprawiedliwości podatkowej. Wprowadzono proporcjonalny 19% podatek dochodowy dla osób fizycznych i osób prawnych. Taką samą stawkę przyjęto dla podatku od wartości dodanej.⁴⁵ Ogólnym zamiarem reformy systemu podatkowego było przeniesienie źródła dochodów państwa z podatków bezpośrednich na podatki pośrednie. Wraz ze zmianą systemu podatkowego Słowacy zrezygnowali z obciążenia nieodpłatnego nabycia majątku, poprzez zniesienie podatku od spadków i podatku od darowizn.⁴⁶ Należy podkreślić, iż zrezygnowano całkowicie z opodatkowania spadków i darowizn. Od 1 stycznia 2004 r. nadzwyczajny przyrost majątku spowodowany śmiercią bądź też umową darowizny nie jest opodatkowany ani podatkiem dochodowym⁴⁷, ani obciążony różnego rodzaju opłatami, jak to ma często miejsce w państwach, które zrezygnowały z podatku spadkowego.

W słowackiej literaturze przedmiotu podkreśla się, że przyczyną zniesienia podatków od spadków i darowizn był fakt, iż podatki nie stanowiły wielkich wpływów do budżetu państwa. Dochód z podatku od spadków stanowił 0,6 promila całkowitego dochodu z podatków, zaś dochód z podatków od darowizn wynosił 0,9 promila.⁴⁸ Ponadto zwraca się uwagę na fakt częstego unikania opodatkowania, gdyż w praktyce – poza przeniesieniem własności nieruchomości oraz wielkich majątków – opodatkowanie podatkiem od spadków i podatkiem od darowizn w praktyce było poza kontrolą państwa. Kolejnym ciekawym uzasadnieniem zniesienia opodatkowania nieodpłatnego przeniesienia własności majątku jest powoływanie się na fakt, iż majątek ten był już raz opodatkowany, zaś zmiana właściciela nie jest w tym przypadku istotna.⁴⁹ Warto zwrócić uwagę na fakt, iż tak naprawdę w nowym systemie podatkowym – gdzie główne źródło dochodów państwa zostało przerzucone z podatków bezpośrednich, które mają być proste i niskie, na podatki

⁴⁵ Zob. M. Bujňáková, *Daňové právo v Slovenskej republike*, [w:] M. Bujňáková, J. Łukasiewicz [red.], *Aktualne problemy prawa w Republice Słowackiej i Rzeczypospolitej Polskiej*, Rzeszów 2005, s. 33–41.

⁴⁶ Zob. § 19 Zákon č. 554/2003 Z.z., o dani z prevodu a prechodu nehnuteľností a o zmene a doplnení zákona č. 36/1967 Zb. o zmlúčoch a tlmočníkoch v znení zákona č. 238/2000 Z.z. Ustawa ta zawierała uregulowania dotyczące podatku od przeniesienia własności nieruchomości, po roku swego obowiązywania została zniesiona. Słowacy bowiem zrezygnowali z obciążenia odpłatnego nabycia majątku w formie podatku od przeniesienia własności nieruchomości.

⁴⁷ Zob. § 3 ust. 2 lit.a oraz § 12 ust. 7 lit.b Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov.

⁴⁸ Zob. Raport Ministerstwa Finansów Republiki Słowacji dotyczący reformy podatkowej, zatytułowany „Konceptia daňovej reformy v rokoch 2004–2006”. Raport zamieszczony został na stronie internetowej Ministerstwa (www.finance.gov.sk).

⁴⁹ J. Králik, D. Jakubovič, *Finančné právo*, Bratislava 2004, s. 493–495; A. Schultzová, *Daňovníctvo v Slovenskej republike*, Bratislava 2004, s. 267. Uzasadnienie to z prawnopodatkowego punktu widzenia wydaje się być dosyć kontrowersyjne, gdyż w teorii podatkowej podatek spadkowy, jak i podatek od darowizn są podatkami majątkowymi, a nie podatkami dochodowymi.

pośrednie – istnienie podatku zarówno od spadków, jak i podatku od darowizn nie pasuje do nowej koncepcji systemu podatkowego Słowacji.⁵⁰

2. Słowacja nie jest pierwszym państwem w Unii Europejskiej, które zrezygnowało z opodatkowania nieodpłatnego nabycia majątku. Wcześniej sytuacja taka miała miejsce we Włoszech. W 2001 r. we Włoszech wybory parlamentarne wygrała koalicja Dom Wolności, której jedno z naczelnych haseł wyborczych brzmiało „Mniej podatków dla wszystkich”. Zwycięska koalicja, poza kosmetycznymi zmianami w systemie podatkowym, zdecydowała się na propagandowe zniesienie przynoszącego i tak małe dochody do budżetu państwa podatku od spadków i darowizn. Od 25 października 2001 r. we Włoszech nie jest pobierany podatek od spadków. Spadkobiercy są jedynie zobowiązani – o ile przedmiotem spadku są nieruchomości – do przedkładania właściwemu urzędowi podatkowemu deklaracji podatkowej. Z różnych względów nie zdecydowano się jednak na całkowite zniesienie opodatkowania darowizn. Wprawdzie podatnikami podatku od darowizn nie są już małżonek darczyńcy, krewni w linii prostej i pozostali krewni do 4. stopnia pokrewieństwa, jednak pozostałe osoby zobowiązane są do uiszczenia podatku od darowizny, o ile jej wartość przekroczyła wolną kwotę od podatku, wynoszącą nieco ponad 180 tysięcy euro.⁵¹

Zupełnie inaczej postąpiła Portugalia, która z dniem 1 stycznia 2004 r. zniósła wprawdzie podatek od spadków i darowizn, jednak nieodpłatne transfery zarówno majątku ruchomego, jak i nieruchomego – na wypadek śmierci lub też dokonane w wyniku darowizny – obciążała opłatą stemplową. Z uiszczenia opłaty wyłączono najbliższych krewnych zmarłego lub darczyńcy, takich jak małżonek, zstępni i wstępni. Stawki opłaty wynoszą 10% oraz 10,8% w przypadku darowizn dotyczących nieruchomości.⁵²

3. Jak można zauważyć, wyżej wymienione państwa odeszły od najbardziej powszechnego sposobu opodatkowania nieodpłatnego przeniesienia praw majątkowych, czyli podatku od spadków i podatku od darowizn. Należałoby się zastanowić, czy zmiany dokonane w Polsce w zakresie opodatkowania spadków i darowizn, wprowadzone nowelą z 2006 r., są rozwiązaniami ostatecznymi czy też jedynie krokiem w kierunku całkowitej ich reformy.

⁵⁰ Warto zauważyć, iż zlikwidowanie w Republice Słowackiej opodatkowania nieodpłatnego nabycia majątków w drodze spadku lub darowizny oceniano w doktrynie jako dokonane w sposób wręcz podręcznikowy – zob. R. E. Hall, A. Rabushka, *Podatek liniowy*, Warszawa 1998, s. 159–160.

⁵¹ Zob. szerzej: P. Smoleń, M. Burzec, *Reforma opodatkowania nieodpłatnego nabycia majątku we Włoszech*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc [red.], *Ekonomiczne i prawne problemy racjonalizacji wydatków publicznych. Kontrowersje wokół wydatkowania środków publicznych w wybranych dziedzinach funkcjonowania państwa i gospodarki narodowej*, t. 2, Lublin 2005, s. 63–75.

⁵² *Portugal*, [w:] *Taxation of individuals*, IBFD, Amsterdam 2004, s. 7. Podobne rozwiązania zastosowano na Malcie. Zob. P. Smoleń, *Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn*, Lublin 2006, s. 256.

Z perspektywy dnia dzisiejszego trudno wskazać jednoznaczną odpowiedź. Należy jednak zauważyć, iż w systemie podatkowym zarówno w Polsce, jak i w innych państwach europejskich – ze względu na funkcję dochodową – podatki obciążające nieodpłatne nabycie majątku odgrywają marginalną rolę. W związku z tym należałoby się poważnie zastanowić nad sensem ich istnienia w systemie podatkowym. Jednakże jakiegokolwiek zmiany dotyczące tej materii należałoby przeprowadzić wraz ze zmianami całego systemu podatkowego. Całkowita rezygnacja z opodatkowania nieodpłatnego nabycia majątku – tak jak ma to miejsce w Słowacji⁵³ – w obecnym polskim systemie podatkowym spowodować by mogła unikanie innych podatków, poprzez zawieranie zwolnionych z opodatkowania umów darowizny. W takim stanie rzeczy, by zapewnić spójność systemu podatkowego, należałoby się zastanowić, czy w przyszłości w materii opodatkowania nieodpłatnego przeniesienia majątku nie oprzeć się na rozwiązaniach włoskich.

RÉSUMÉ

L'auteur de cet article se propose de présenter l'évolution de solutions juridico-fiscales en Slovaquie en matière de la taxation de la disposition à titre gratuit de la propriété. La question paraît autant importante qu'en Pologne, à partir du 1er janvier 2007, la loi exonère la plus proche famille du testateur ou du donateur de l'impôt sur la succession et les donations. Dans la plupart des pays, la dispense de l'impôt sur la succession et les donations accordés aux plus proches membres de la famille, donc au 1er groupe de contribuables, représentait le premier pas vers un changement total de la conception dans le domaine de la taxation de la disposition à titre gratuit de la propriété. L'auteur donne l'exemple de la Slovaquie qui a vu ses premières tentatives de la réforme de l'impôt sur la succession, établi le 1er janvier 1993, exonérer de cet impôt les contribuables du 1er groupe. Le changement suivant dans le champs de l'impôt sur la succession et sur les donations concernait l'augmentation du montant exonéré de l'impôt pour des groupes particuliers de contribuables ainsi que la résignation de la plupart des dispenses et des allègements fiscaux. En fin de compte, le 1er janvier 2004, les Slovaques, suivant la réforme profonde de leur système financier, ont détaché la succession et les donations. Dans le nouveau système, où la source principale de revenus de l'État a été transférée des impôts directs aux impôts indirects, l'existence du droit de succession ou du droit de donation ne correspondait pas avec la présente conception du système financier en Slovaquie.

⁵³ Po dojściu do władzy nowej koalicji rządzącej coraz częściej pojawiają się głosy o możliwości przywrócenia podatku od darowizn dla III grupy podatników. Celem tego miałyby być zapobieżenie spekulacyjnym przeniesieniom majątku oraz praniu „brudnych pieniędzy”. Zob. artykuł: *Daru z darowania nemusť rozpočet nič získať*, Dziennik SME z 4 sierpnia 2006 r., (www.sme.sk).