

Andrzej Warfołomiejew

Wybrane kwestie prawnopodatkowe

Palestra 41/5-6(473-474), 11-14

1997

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.

Andrzej Warfołomiejew

■ Wybrane kwestie prawnopodatkowe

I. Ustawą z 29 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 85, poz. 408) skreślono punkt 6 w ustępie 1 artykułu 4. Efektem tej zmiany jest pozbawienie wolności podatkowej spadkobierców, którzy spadek otwarty za granicą zrealizowali za pośrednictwem konsulatu lub (w jego braku) – przez przekazanie na rachunek bankowy w kraju.

Nie kwestionuję racjonalności tej zmiany co do zasady. Zaczynają się jednak mnożyć przypadki nie zamierzonych przez legislatora – jak sądzę – negatywnych następstw ww. zmiany. Otóż coraz więcej – w związku z upływem lat i zmianami pokoleń emigracji polskiej za granicą – zdarza się zgonów Polaków będących obywatelami innych państw, tam od dawna już osiadłymi i tam wzbogaconymi. Jednocześnie, wraz ze zmianami politycznymi i gospodarczymi w Polsce, coraz więcej osób wraca do kraju na stałe. Zarówno oni jak i inni krewni, którzy z Polski nie wyjeżdżali, stają się spadkobiercami swoich bliskich, obywateli np. Szwecji.

Muszą wtedy, nie będąc obywatelami tamtych państw, zapłacić podatek spadkowy tam, a następnie – w Polsce. Dochodzi więc do podwójnego opodatkowania, przed którym chronią polskich obywateli odpowiednie umowy między-

państwowe, ale w zakresie innych podatków (podatek od spadku umowami tymi objęty nie jest). W efekcie zagraniczna aktywność zawodowa, twórcza, gospodarcza, pracownicza, naukowa itp. premiowana jest (i słusznie) ochroną przed podwójnym opodatkowaniem, zaś losowe – i zazwyczaj łączące się z dotkliwą dolegliwością utraty osoby bliskiej – nabycie spadku powoduje podwójny obowiązek podatkowy.

W znanym mi przypadku spadkobierca – obywatel polski, nie chcąc sprzedawać spadkowej nieruchomości w Szwecji, został tam od jej nabycia opodatkowany, zaś w Polsce zapłacił również podatek spadkowy z mocy art. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn z 28 lipca 1983 r. (Dz.U. Nr 45, poz. 207 z późn. zm.).

W obecnym stanie prawnym brak jest mechanizmu chroniącego wprost podatnika – spadkobiercę przed powyższą dolegliwością (może on tylko prosić Urząd Skarbowy o stosowne zaniechanie, np. przez odliczenie od podatku, polskiego podatku zapłaconego za granicą, ale jest to zawsze pozostawione uznaniu Urzędu). Być może celowe byłoby wydanie przez Ministra Finansów stosownego zarządzenia o zaniechaniu, w trybie art. 8 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

II. Polskie prawo podatkowe dwuznacznie traktuje instytucję tzw. konkubinatu i jego prawnopodatkowe następstwa. Jest to problem od dawna znany i kłopotliwy zarówno w legislacji, jak i orzecznictwie organów podatkowych i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Ustawa o zobowiązaniach podatkowych stworzyła konstrukcję uznającą prawne istnienie konkubinatu i pozwalającą na obciążenie konkubenta odpowiedzialnością podatkową taką, jaką ponosić może członek rodziny podatnika (art. 42, ust. 3).

Niestety, konstrukcja ta – co jest bardzo krytycznie odbierane – ma działać tylko w jedną stronę, tj. profiskalnie. Gdy bowiem chodzi o obowiązki podatkowe konkubenta, to poszczególne ustawy już go za członka rodziny nie traktują: nie mieści się w przywileju zakwalifikowania do grupy I podatkowej z art. 14 ustawy o podatku od spadków i darowizn, nie mieści się w analogicznym przywileju z art. 3 pkt 5–6 ustawy o opłacie skarbowej, nie jest traktowany jak małżonek w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest traktowany jako osoba obca w kontekście przepisów o karcie podatkowej i o związanym z nią zatrudnieniu.

W tej sytuacji, wobec coraz częściej pojawiającego się w społeczeństwie zjawiska socjologicznego zwanego konkubinatem (wg relacji prasowych sięga ono 7% trwale funkcjonujących rodzin w Polsce) – coraz częściej prawnymi aspektami tego problemu zajmować się muszą sądy i inne organy orzekające. Chodzi tu zarówno o aspekty cywilnoprawne jak i prawnopodatkowe.

W tym ostatnim zakresie wskazać można na zaledwie dwa orzeczenia:

a) wyrok Sądu Najwyższego z 22 kwietnia 1989 r., II ARN 11/89, opublikowany w „Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego” nr 4 z 1992 roku pod pozycją 82 i w „Nowym Prawie” nr 7–9 z 1990 r., wraz z głosem A. Zielińskiego,

b) wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, III SA 1109/87 (nie publikowany).

Ad. a) Wyrok ten, dotyczący podatku od darowizny, jest przydatny dla niniejszej kwestii raczej pomocniczo. Otóż wskazuje on na okoliczność, że niezbędne jest rozważenie konkretnej sytuacji prawnej i faktycznej konkubentów, czyniących wspólne nakłady na majątek (formalnie) jednego z nich w czasie trwania konkubinatu. Skoro więc organy podatkowe takiego szczegółowego postępowania wyjaśniającego nie przeprowadziły – zaskarżoną decyzję należało uchylić i dlatego Sąd Najwyższy uchylił wyrok NSA. Dał tym samym wyraz regule, że szczególna sytuacja podatnika wymaga szczególnej dbałości o prawidłowość procedury, która gwarantuje, że nie dozna uszczerbku analiza materialnoprawna.

Ad. b) Ten wyrok – wskazujący zresztą również na ww. aspekty proceduralne – zawiera już bezpośrednio i bardzo istotne dla niniejszego opracowania aspekty właśnie materialnoprawne. Dotyczy on problematyki podatku dochodowego, aczkolwiek zryczałtowanego (karta podatkowa). Otóż wg NSA: „Ocena, czy osoba pozostająca z podatnikiem w faktycznym pożyciu może być uznana za członka rodziny, winna być poprzedzona wszechstronnym wyjaśnieniem stanu faktycznego w każdej konkretnej sprawie” (teza ta jest zbieżna z ww. tezą SN). I dalej, co jest dla prawnopodatkowej sytuacji konkubentów materialno-

prawną tezą uniwersalną: „W prawie podatkowym pojęcie «członek rodziny podatnika» rozciąga się również na osobę pozostającą w faktycznym pożyciu z podatnikiem. Mianowicie przepis art. 42 ust. 3 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 111 z późn. zm.) stanowi, że za członka rodziny uważa się... osobę pozostającą z podatnikiem w faktycznym pożyciu. Wprawdzie przepis art. 42 ww. ustawy dotyczy odpowiedzialności członków rodziny podatnika za jego zobowiązania podatkowe, ale reguła interpretacyjna zawarta w art. 42 ust. 3 tej ustawy winna mieć zastosowanie również w odniesieniu do innych aktów prawnych, a w szczególności wydanych na podstawie delegacji zawartej w ustawie o zobowiązaniach podatkowych. Ustawa o zobowiązaniach podatkowych stanowiąc nadbudowę przepisów o poszczególnych podatkach, zawiera szereg przepisów o charakterze ogólnym dostosowanych – w zasadzie – do wszystkich rodzajów zobowiązań podatkowych. Z tego względu przy interpretacji przepisów podatkowych niższego rzędu należy sięgać w kwestiach nieuregulowanych w tych przepisach – do ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Traktowanie konkubenta jako członka rodziny w sytuacji, gdy chodzi o jego odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe (art. 42 ust. 3), a jako osobę obcą jeśli chodzi o stan zatrudnienia – pozostaje w sprzeczności z zasadą jedności systemu podatkowego oraz pewności prawa. Osoby żyjące w konkubinacie są zaliczane, podobnie jak małżonkowie, do osób bliskich nie tylko przez przepisy prawa podatkowego, ale również przez przepisy wielu innych gałęzi prawa, jak

np. prawo lokalowe, ubezpieczeniowe, prawo spółdzielcze etc.”.

W znanym mi przypadku konkubinatu trwa od blisko 20 lat, zrodziło się w nim dwoje dzieci, rodzina jest pełna, kochająca się i szczęśliwa oraz zasobna, bo zgodnie i dobrze prowadząca dochodową działalność gospodarczą. Ta ostatnia okoliczność stała się właśnie kością niezgody pomiędzy podatnikiem a Urzędem Skarbowym, który nie chce akceptować możliwości ulgowego (bo łącznego) opodatkowania się konkubentów jak małżonków.

Co więcej – Urząd Skarbowy zamierza również odmówić takiego opodatkowania każdemu z osobna z jednym dzieckiem, jako osobie **samotnie** wychowującej dziecko (art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), gdyż zarówno ojciec jak i matka (ale nie będący przecież małżonkami) nie wychowują swoich dwojga dzieci samotnie, lecz wspólnie, w jednej rodzinie i w jednym gospodarstwie domowym. Taka ewentualność pogłębia poczucie pokrzywdzenia w stosunku do innych podatników i odbiera zaufanie do prawa i realizujących to prawo organów administracji podatkowej.

Konkludując sądzę, że prócz kroków doraźnie ten problem rozwiązujących (wytyczne i zarządzenia Ministra Finansów) potrzebna i możliwa jest inicjatywa *de lege ferenda*, w kierunku zrównoważenia w ustawach podatkowych interesu fiskusa i interesu podatnika-obywatela.

Być może celowa i możliwa byłaby odpowiednia inicjatywa ustawodawcza, korespondująca ze zmianą dokonaną w ustawie o podatku od spadków i darowizn w Dz.U. Nr 133 z 1995 roku, poz. 654.

Otóż wprowadzono tam do art. 4 ust. 1 pkt 6, zwalniający od podatku „nabycie w drodze darowizny praw do rachunku oszczędnościowo-kredytowego przez małżonka, wstępnych, zstępnych, rodzeństwo **oraz osobę pozostającą faktycznie we wspólnym pożyciu małżeńskim** z posiadaczem rachunku oszczędnościowo-kredytowego w kasie mieszkaniowej, pod warunkiem przeznaczenia środków zgromadzonych na tym rachunku na cele mieszkaniowe”. Zmiana ta jest bardzo charakterystyczną i istotną zmianą materialnoprawną w dwóch aspektach szczegółowych:

a) w zmienionej ustawie pozostawiono bez zmian definicję grup podatkowych (art. 14 ust. 3), gdzie konkubenta w I i II grupie nie ma, a jednocześnie w ww. art. 4 tegoż konkubenta wprowadzono do szczególnego zwolnienia podatkowego;

b) użyto w zmianie pojęcia: „osoba pozostająca faktycznie w **wspólnym pożyciu małżeńskim**”, podczas gdy art. 42 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych używa pojęcia: „osoba pozostająca z podatnikiem w **faktycznym pożyciu**”. A więc **po pierwsze**: można w tej samej ustawie podatkowej przepisem szczególnym udzielić przywileju podat-

kowego (art. 4) wbrew przepisowi ogólnemu (art. 14), co przecież zgodne jest z zasadą pierwszeństwa przepisu szczególnego; można więc tę konstrukcję zastosować i w ustawie o podatku dochodowym.

Po drugie: ww. przepis szczególnie wyraźnie zrównuje konkubinat z małżeństwem, używając sformułowania: „faktyczne wspólne pożycie **małżeńskie**”, czego nie znajdujemy w przepisie ogólnym (art. 42 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych), gdzie mówi się tylko o „faktycznym pożyciu”. W ustawie o podatku dochodowym można by więc również wprowadzić taką szczególną definicję konkubinatu, który – jak małżeństwo – prowadzi wspólne gospodarstwo i wychowuje dzieci. Trzeba w tym miejscu podkreślić, że u podstaw konstrukcji wspólnego opodatkowania z art. 6 ust. 2 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – bynajmniej nie leży wzgląd na obyczajowo akceptowany i prawem rodzinnym regulowany formalny związek małżeński, a właściwy prawu podatkowemu wzgląd na majątkowe stosunki w rodzinie, tj. między rodzicami i dziećmi oraz na tych stosunków powiązanie z systemem danin publicznych.