

ANDRZEJ GOMUŁOWICZ

ZMIANY PRZEPISÓW O ZOBOWIĄZANIACH PODATKOWYCH

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych¹, która weszła w życie dnia 1 stycznia 1981 r., uchyliła obowiązujący dotychczas dekret z dnia 26 X 1950 r.² Była to zmiana oczekiwana od dawna, gdyż dekret — *co* nie ulega wątpliwości — zawierał rozwiązania w znacznym stopniu przestarzałe, odpowiednie do warunków lat czterdziestych i pięćdziesiątych. Z tego też względu zawarte w nim instytucje (prawnofinansowe) i sformułowania wymagały dostosowania do aktualnych warunków społeczno-gospodarczych, a także do aktualnego stanu prawnego np. w odniesieniu do jednostek gospodarki uspołecznionej.

Ustawa zawiera dwa upoważnienia dla Rady Ministrów i 14 dla Ministra Finansów (w rzeczywistości o 10 więcej gdyż np. art. 9 i 38 określają, każdy po 5 szczegółowych dyspozycji) do wydania przepisów wykonawczych.

Od dawna postuluje się, aby ustawa i rozporządzenia wykonawcze do nich, ukazywały się w tym samym czasie. Odstąpienie od tej zasady może prowadzić do tego, że opóźnienia w wydawaniu przepisów wykonawczych uniemożliwiają pełne wchodzenie ustawy w życie zgodnie z terminem określonym decyzją Sejmu.

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych nie spełnia warunku, żeby termin wejścia w życie przepisów wykonawczych był zbieżny z dniem wejścia w życie podstawowego aktu ustawodawczego. Przez rok mają obowiązywać obok siebie: nowa ustawa i dotychczasowe przepisy wykonawcze³. Dotyczy to spraw tak istotnych dla podatników jak: ryczałty, zaliczki, terminy płatności poszczególnych rodzajów podatku, prowadzenie dokumentacji dla celów podatkowych, zasady współpracy samorządu społeczno-zawodowego i gospodarczego podatników z organami podatkowymi, sprawowanie nadzoru podatkowego, zasady odraczania terminu

¹ Patrz ustawa z dnia 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. nr 27, poz. 111).

² Patrz dekret z dnia 26 X 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. nr 49, poz. 452 z późniejszymi zmianami).

³ Art. 53 ust. 2 cytowanej ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

płatności podatku i rozkładania płatności na raty, określenie stawek odsetek za zwłokę i zasady ich obliczania itp.

Na tym tle rysuje się jeszcze jedna wątpliwość. Czy ustawa dotyczy tylko należności podatkowych, czy też jej przepisy znajdują zastosowanie w odniesieniu do opłat, ceł i innych świadczeń parafiskalnych. Uchylony dekret operował pojęciem „daniny publicznej”⁴, które w ustawie zostało zarzucone, wydaje się, że bez dostatecznych powodów. Stąd też rozwiązanie art. 2 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, które upoważnia Radę Ministrów do rozciągnięcia przepisów ustawy w całości lub części na inne rodzaje świadczeń pieniężnych, z wyłączeniem świadczeń wynikających ze stosunków cywilnoprawnych.

Krytycznie należy ocenić rozłożenie akcentów ustawa — przepisy wykonawcze. Przeniesienie punktu ciężkości regulacji na akty wykonawcze nie spełnia przecież ani postulatu kompleksowości rozwiązań prawnych ani też nie przyczynia się do stabilizacji tego prawa. Utrudnia natomiast realizację zasady przejrzystości, prostoty i jednolitości prawa podatkowego⁵.

Ustawa wprowadziła do podatku dochodowego, a tym samym utrzymała w mocy, jedno z najbardziej kontrowersyjnych rozwiązań dotychczasowych przepisów, tj. opodatkowanie na podstawie szacunku⁶. Chodzi tu o takie sytuacje, kiedy organ podatkowy zarzuca podatnikowi zatajenie części dochodów, podawanie nieprawdy, nierzetelność zeznań podatkowych, albowiem według jego oceny wskazuje na to różnica pomiędzy sumą wydatków dokonanych w roku podatkowym a wysokością przychodu zgłoszoną do opodatkowania⁷.

Dlaczego jest to rozwiązanie kontrowersyjne, budzące sprzeciw? Przede wszystkim dlatego, że jeśli organ podatkowy udowodni podatnikowi nierzetelność w jego zeznaniach czy np. fałszerstwo ksiąg, to nie wystarczy to przecież do ustalenia wysokości podatku, bo w dalszym ciągu nie jest znana wysokość podstawy opodatkowania. Podatek, jeśli jest wymierzony w takiej sytuacji, nie jest właściwie podatkiem, a ma charakter kary grzywny za nieuczciwość, jest swojego rodzaju represją finansową. Dlatego też zagadnienie to powinno znaleźć właściwe rozwiązanie w przepisach ustawy karno-skarbowej, a nie w omawianej ustawie o zobowiązaniach podatkowych.

Z rozwiązań dyskusyjnych zasygnalizować należy także i to, które upoważnia władze administracyjne do przeprowadzenia rewizji w mie-

⁴ Art. 36 ust. 1 cytowanego dekretu o zobowiązaniach podatkowych.

⁵ Zobacz, opinia prof. dr. hab. W. Łączkowskiego, Uwagi dotyczące projektu ustawy. Ogólne prawo podatkowe, maszynopis 1979 r. s. 2.

⁶ Art. 50 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

⁷ Szerzej na ten temat, A. Gomułowicz, *Opodatkowanie dochodów ludności na podstawie znamion zewnętrznych*, RPEiS 1980, nr 2, s. 65.

szkaniach, jeżeli na podstawie wiarygodnych informacji można przypuszczać, że jest tam prowadzona nielegalna działalność zarobkowa, względnie przechowywane są przedmioty lub dokumenty „mogące mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego”. Na taką rewizję wymagana jest wprawdzie zgoda i to pisemna prokuratora rejonowego, ale czy w ustawie nie powinno sprecyzować się przesłanek, których spełnienie stanowiłoby podstawę przeprowadzenia czynności kontrolnych, zwłaszcza w kontekście konstytucyjnej zasady nienaruszalności mieszkań?

Według obecnych przepisów decyzję w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego można wydać tylko w ciągu trzech lat od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, a w odniesieniu do szczególnych okoliczności np. nieujawnienia źródła przychodów, niezgłoszenia obowiązku podatkowego — w okresie pięcioletnim. Jest to zatem utrzymanie tych rozwiązań, które obowiązywały w dekrecie.

Ze względu na ochronę interesu Skarbu Państwa wprowadzono także nowe przepisy. I tak, jeśli ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego związane jest z rozstrzygnięciem zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd, bieg terminu przedawnienia ulega zawieszeniu do dnia, w którym decyzja stała się ostateczna, a gdy chodzi o orzeczenie sądu, do dnia uprawomocnienia się tego orzeczenia. Ponadto zmieniono przepisy dotyczące przedawnienia prawa dokonania wymiaru w zakresie podatków, co do których istnieje obowiązek wpłacania zaliczek. W razie niedokonania wymiaru podatków przed upływem terminu przedawnienia, za wymiar roczny uważa się łączną kwotę należnych zaliczek. Zasadę tę rozszerzono na zobowiązania podatkowe, co do których istnieje obowiązek poboru przez płatników przedpłat, z równoczesnym ograniczeniem tych wypadków, gdy suma należnych zaliczek lub pobranych przedpłat nie jest wyższa od zobowiązania podatkowego, które byłoby ustalone.

Rozwiązanie takie zapobiec ma także sytuacjom, gdzie podatnik wpłacił zaliczkami lub przedpłatami za dużo i mimo domagania się, aby dokonano mu rocznego wymiaru, wymiaru tego przed upływem przedawnienia nie wykonano.

Przepisy dotyczące sposobów wygasania zobowiązań podatkowych odpowiadają w ogólnych założeniach przepisom dekretu o zobowiązaniach podatkowych; zostały jedynie skrócone i uproszczone przez pominięcie postanowień o charakterze instrukcyjnym.

Zmieniono natomiast zasady zwracania nadpłat podatkowych i oprocentowano je w wysokości odsetek przewidzianych dla bieżących rachunków bankowych. Poprzednio obowiązujący w tej sprawie art. 32 ust. 5 dekretu przewidywał, że nadpłaty podlegają zwrotowi tylko na wniosek dłużnika i żądanie ich zwrotu przedawnia się w ciągu jednego roku. Przepisy te były dla podatnika zbyt 'krzywdzące i spotykały się z uzasad-

nioną krytyką. Obecnie art. 29 ustawy o zobowiązaniach podatkowych zobowiązuje do zwracania nadpłaty z urzędu, bez wniosku osoby zainteresowanej, w ciągu miesiąca od dnia powstania nadpłaty przy 3-letnim okresie przedawniania zwrotu nadpłat.

Zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych zostały w art. 30 ustawy określone inaczej niż w art. 34 dekretu o zobowiązaniach podatkowych. Dotychczasowy przepis przewidywał 10-letni okres przedawnienia zaległości podatkowych, przy czym po upływie tego okresu egzekucja była dopuszczalna tylko z przedmiotów obciążonych hipoteką lub zastawem. Czynności egzekucyjne nie przerywały biegu przedawnienia. Skutek ten wywierało tylko odroczenie terminu płatności i rozłożenie zaległości na raty. W obecnych przepisach ustawy skrócono okres przedawnienia do 5 lat dla osób fizycznych i prawnych nie będących jednostkami gospodarki społecznej i do 3 lat dla jednostek gospodarki społecznej.

Skrócenie okresu przedawnienia ma na celu zwiększenie operatywności organu egzekucyjnego w ściąganiu zaległości podatkowych. Ponadto w gospodarce społecznej skrócenie to znajduje również uzasadnienie w fakcie dokonywania rozliczeń z budżetem na podstawie sprawozdań finansowych za okresy roczne. W gospodarce nie społecznej — jak wykazują wieloletnie doświadczenia⁸ — zaległości podatkowe, jeśli nie zostaną wyegzekwowane w pierwszych latach od ustalenia podatku, stają się później faktycznie nieściągalne.

Nakaz płacenia cudzych należności podatkowych jest z pewnością jedną z najmniej popularnych reguł prawnych. Dlatego zasada pełnej odpowiedzialności członków rodziny za długi podatkowe, żyjącego czy zmarłego podatnika, zawsze budziła spory i sprzeciwy. Nowe przepisy ustawy wprowadzają dość istotne zmiany w odniesieniu do zasad odpowiedzialności podatkowej członka rodziny podatnika, w porównaniu z obowiązującym dotychczas art. 16 dekretu o zobowiązaniach podatkowych. Prawodawca wykazał jednak w rozwiązaniu tego bardzo delikatnego problemu daleko idącą powściągliwość i umiar. Odbiega dość wyraźnie od zasad przyjętych w tej mierze np. w kodeksie rodzinnym i opiekuńczym.

Warunkiem orzeczenia odpowiedzialności w trybie dotychczasowych przepisów było uporczywe uchylanie się podatnika od uiszczenia zobowiązań podatkowych oraz wspólne zamieszkanie z podatnikiem i wspólne zaspokajanie potrzeb. Warunki te nie obejmowały wszystkich złożonych niekiedy form współżycia i współdziałania członków rodziny z podatnikiem, a w szczególności takich przypadków, gdy członkowie rodziny przy stworzeniu pozorów całkowitej rozdzielności mieszkaniowej

⁸ Patrz coroczne sprawozdania wydziałów finansowych z wykonania dochodów w zakresie opodatkowania ludności i jednostek gospodarki nie społecznej.

i gospodarczej prowadzili z podatnikiem działalność gospodarczą i czerpali z niej korzyści.

W myśl obecnych zasad małżonek odpowiada solidarnie z podatnikiem za zaległości podatkowe, powstałe w czasie trwania małżeństwa. Jest to odpowiedzialność z majątku wspólnego małżonków. Z punktu widzenia społecznego dyskusyjne jest rozwiązanie o odpowiedzialności małżonka rozwiedzionego. Odpowiada on za zaległości podatkowe z czasów małżeństwa, do wysokości wartości przypadającego mu udziału w majątku wspólnym i w okresie lat 3 od orzeczenia rozwodu. Jest to zatem odpowiedzialność znacznie ograniczona, ale w wielu przypadkach i tak bardzo dokuczliwa. Ustawa przewiduje wprowadzenie rozwiązań bardziej liberalnych dla dramatycznych sytuacji społecznych⁹, ale droga określona dla tych wyjątków nie może być przydatna przy rozwiązywaniu tysięcy przypadków rocznie.

Kreśląc odpowiedzialność członków rodziny podatnika, ustawa, w miejsce „wspólnego zamieszkiwania” i „wspólnego zaspokajania potrzeb”, jako podstawę odpowiedzialności wprowadza „stałe współdziałanie z podatnikiem w wykonywaniu przez niego działalności zarobkowej, z której został on opodatkowany i czerpanie korzyści z tej działalności”. Zatem te dwa warunki spełnione łącznie stanowią przesłankę odpowiedzialności członków rodziny. Ograniczone są jednak możliwości przerzucenia odpowiedzialności w stosunku do osób, które w okresie prowadzenia przez podatnika działalności gospodarczej były małoletnie lub które czerpały korzyści z działalności zarobkowej podatnika w wyniku ciążącego na nim obowiązku alimentacyjnego.

Odpowiedzialność podatkowa spadkobierców była dotychczas uregulowana w art. 17 dekretu o zobowiązaniach podatkowych, który przewidywał ogólnie, że spadkobiercy podatnika odpowiadają za wszystkie zobowiązania podatkowe spadkodawcy i masy spadkowej, chociażby ustalenie ich nastąpiło po jego śmierci. Tak ogólnikowe sformułowanie wywoływało duże wątpliwości interpretacyjne.

W nowej regulacji prawnej powiązано zasadę odpowiedzialności podatkowej spadkobierców z przepisami prawa cywilnego. Przyjęto, iż jest to odpowiedzialność „określana w przepisach kodeksu cywilnego o odpowiedzialności za długi spadkowe”. Polskie prawo spadkowe w bardzo szerokim zakresie obdarza krewnych spadkodawcy dziedziczeniem, a w skład masy spadkowej oprócz np. nieruchomości, samochodów, biżuterii i gotówki wchodzi także długi spadkowe. Kto chce ograniczyć swoją odpowiedzialność za długi zmarłego tylko do tego co dostanie w spadku, może spadek przyjąć z tzw. dobrodziejstwem inwentarza w terminie

⁹ Art. 40 ust. 2: „Organ podatkowy odstąpi od orzeczenia odpowiedzialności podatkowej ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze”.

6 miesięcy, a kto o tym nie wie, ten płaci za nieudaną działalność gospodarczą spadkodawcy.

Czy słusznie jest zatem rozwiązanie, żeby spadkobierca ponosił odpowiedzialność za długi, skoro nie przyczynił się do ich powstania? Może lepiej byłoby położyć kres dziedziczeniu tych długów podatkowych, na które ma pokrycia w masie spadkowej?

W zakresie odpowiedzialności nabywców całości lub części majątku podatnika, która dotychczas była uregulowana w art. 18-19 dekretu o zobowiązaniach podatkowych, przepisy ustawy nie wprowadzają zmian merytorycznych, a tylko poprawki redakcyjne. To samo dotyczy odpowiedzialności dzierżawcy nieruchomości. Odpowiedzialność podatkowa spółników i spółek została dostosowana do przepisów kodeksu cywilnego à przewiduje tylko takie formy prawne spółek, jakie są określone w kodeksie handlowym i w kodeksie cywilnym.

Natomiast przepis art. 48 ustawy jest nowym unormowaniem odpowiedzialności w razie tzw. firmanentwa. Zdarza się często, że „pod firmą osoby całkowicie niewypłacalnej ukrywa się faktyczny przedsiębiorca, który prowadzi działalność, nie płacąc żadnych podatków, a osiągając znaczne zyski. Dlatego niezależnie od konsekwencji karnych osoby te ponoszą solidarną odpowiedzialność podatkową.

Zwrócić można także, uwagę na niektóre z drobniejszych zmian wprowadzonych do ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

W odróżnieniu od dekretu, ustawa wyraźnie określa podmiotowy i przedmiotowy zakres obowiązywania przepisów. Ustawa reguluje bowiem ogólne zasady powstawania, wykonywania i wygasania zobowiązań podatkowych jednostek gospodarki uspołecznionej, osób fizycznych, nie będących jednostkami gospodarki uspołecznianej, osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej. Utrzymano zasady co do powstawania zobowiązań podatkowych — podobnie jak w dekrecie — z pewnymi zmianami redakcyjnymi przepisów. Odstąpiono od utrzymania różnych terminów płatności podatków dla jednostek gospodarki uspołecznionej i osób nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej; ustalono jednolity termin płatności i określono go na dwa tygodnie od dnia doręczenia decyzji ustalającej zobowiązania podatkowe. Zrezygnowano z dotychczasowego określenia „dodatek za zwłokę”, „odsetki za zwłokę” i zastąpiono je jednolitym terminem — odsetki za zwłokę.

Zmiany w prawie podatkowym materialnym, dokonane ustawą z dnia 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, należy ocenić wysoko, nie zapominając przy tym, że tak jak w każdej regulacji prawnej, tak i tu zdarzają się rozwiązania dyskusyjne, z którymi można polemizować. Taka postawa nie obniża bynajmniej znaczenia ustawy, zwłaszcza jeżeli rozpatruje się ją w kontekście zmian przeprowadzonych także w zakresie postępowania podatkowego.

CHANGE OF REGULATION OF LIABILITIES TO PAY TAXES

Summary

Legally effective for the last thirty years, the provisions of the Decree of Oct. 26, 1956 are presently found to be obsolete to a considerable degree. They comply with the conditions of the forties and fifties. Legal and financial institutions of this regulation as well as its wording required adjustments to current socio-economic conditions and legal position.

These postulates have been satisfied by virtue of the Act of Dec. 19, 1980, of Liabilities to Pay Taxes. A different regulation of several questions was introduced in the new law. The following provisions are to be numbered among the controversial matters: authority of administration for a taxpayer's house search and simultaneously not mentioning of explicit premises to be satisfied to create grounds for the search, retention of an institution of taxation at estimate.

The substantial changes involve a different treatment of such problems as dates of settlement of tax liabilities and of their extinction, overpayment of the tax and the interest on it, limitation rules of tax liabilities, liability of a taxpayer's spouse, his family members and third persons to pay his taxes, explicit definitions of the subject matter of taxation and of persons coming within the scope of this law, unification of dates of payment for the taxpayers.

Too numerous delegacies of legislative power and the fact that the new act will be in force for the following year side by side with the hitherto existing implementing regulations have to be considered as the shortcomings of the tax liability laws.

Thumaczył Jarosław Myjak