

**KANCELARIA SEJMU  
BIURO STUDIÓW  
I EKSPERTYZ**



**Biuro Studiów i Ekspertyz**

**EKSPERTYZA  
WYKONANA  
NA ZLECENIE  
BIURA STUDIÓW  
I EKSPERTYZ**

**Opinia  
o projekcie ustawy  
ordynacja podatkowa**

**Wrzesień 1995**

**Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński**

**Ekspertyza**

**Nr 59**

## I.

Zaprezentowania w uzasadnieniu ustawy analiza dotychczas istniejącego stanu w zakresie unormowanym ogólnymi przepisami prawa podatkowego odzwierciedla istniejący stan rzeczy i zgodna jest z opiniami powszechnie wyrażanymi w piśmiennictwie dotyczącym tej materii. Potrzeba nowego uregulowania dziedzin objętych projektem jest bezdyskusyjna i pilna. W tym stanie rzeczy w opinii niniejszej należałoby skoncentrować się na:

- a) celach, jakie stawiają przyszłej ordynacji projektodawcy, takich jak:
  - 1. kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego,
  - 2. unowocześnienie i zsynchronizowanie ogólnego prawa podatkowego z ustawami podatkowymi,
  - 3. zwiększenie zakresu ustawowej ochrony uczestników postępowania podatkowego,
- b) ocenie projektowanego aktu z punktu widzenia kanonów poprawnej legislacji,
- c) uwagach, jakie nasuwają poszczególne sformułowania tekstu projektu.

## II.

Pierwszym z celów wymienionych w uzasadnieniu jest cel kodyfikacyjny, polegający na połączeniu w jednym akcie prawnym przepisów ogólnych materialnego prawa podatkowego oraz przepisów procedury podatkowej. Projekt ordynacji realizuje ten cel; tym niemniej można byłoby go zrealizować - jak się wydaje - także w innym kształcie ordynacji. W szczególności dotyczy to zakresu nowych uregulowań procedury podatkowej, wydzielonej - po ewentualnym wejściu ordynacji w życie - z ogólnego postępowania administracyjnego, zawartego w kodeksie postępowania administracyjnego.

Dział VI projektu ordynacji, zawierający przepisy regulujące postępowanie podatkowe i zawierający wiele powtórzeń rozwiązań proceduralnych zawartych w kodeksie postępowania administracyjnego, można byłoby zastąpić liczącym ok. 30 artykułów rozdziałem obejmującym instytucje wyłącznie z zakresu procedury podatkowej (zeznanie podatkowe, księgi podatkowe itp.) oraz modyfikującym w niezbędnym zakresie instytucje ogólnego postępowania administracyjnego. Można by w ten sposób osiągnąć relacje analogiczne, jak to ma miejsce w wypadku przepisów proceduralnych ustawy karnej skarbowej oraz - z drugiej strony - kodeksu postępowania karnego i kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia.

Pełne uregulowanie problematyki proceduralnej w treści projektu ordynacji stworzyło okazję do odmiennego niż w k.p.a. uregulowania wielu kwestii szczegółowych. Uczyniono to jednak w wielu wypadkach nieco na wyrost, wykorzystując po prostu wspomnianą okazję. Korzyści z tego płynące mogą okazać się w praktyce dosyć iluzoryczne.

Dyskusyjne wydaje się także zamieszczanie w akcie prawnym o takim charakterze przepisów karnych. Właściwym dla nich miejscem byłaby raczej ustawa karna skarbowa. Rozpraszanie poza kodeksami przepisów prawa karnego nie może być godne polecenia.

Drugi ze wskazanych celów - unowocześnienie i zsynchronizowanie (chyba chodzi tu o harmonizację?) części ogólnej prawa podatkowego ze szczegółowymi ustawami podatkowymi - realizowany jest w sposób, ogólnie rzecz biorąc, zadowalający. Trzeba podkreślić, że projektodawcy bardzo rzetelnie przestudiowali, a następnie wyciągnęli wnioski z analiz obecnego prawodawstwa podatkowego, zawartych w istniejącej literaturze przedmiotu oraz dorobku orzecznictwa sądów w tej materii. Nad sposobem wykorzystania tego dorobku można by niekiedy dyskutować (np. zastanawiając się nad normatywną zawartością art. 5 projektu), tym niemniej wiele kwestii spornych bądź wątpliwych na gruncie dotychczasowych przepisów zostało rozstrzygniętych w sposób jasny i nie budzący wątpliwości. Jest to bezsprzecznie pozytywna cecha projektu.

Kolejny cel, jakim ma być usprawnienie skuteczności poboru istniejących podatków, zweryfikować może dopiero praktyka. Można jedynie z dużym prawdopodobieństwem powiedzieć, że wprowadzenie ordynacji nie pogorszy wspomnianej skuteczności.

Realizacja ostatniego ze wspomnianych celów, tj. zwiększenie zakresu ustawowej ochrony uczestników postępowania podatkowego powinna być oceniana łącznie ze zmianami zakresu praw i obowiązków o charakterze instrumentalnym oraz zmianami zakresu odpowiedzialności za podatki. Chodzi tu więc o zakres i kierunki zmian pozycji prawnej podatnika oraz innych podmiotów praw i obowiązków wynikających z przepisów projektowanej ordynacji.

Jeśli więc oceniać zakres ograniczeń, jakim poddani są obywatele w związku z koniecznością płacenia podatków - z punktu widzenia takich kwestii jak ochrona prywatności, wolność od dyspozycyjności wobec organów państwa, przewidywalność zachowania się organów podatkowych, wolność od obowiązków instrumentalnych (składanie informacji, deklaracji, oświadczeń, przechowywanie dokumentów itp.) - to ostatni z deklarowanych celów realizowany jest w stopniu najmniejszym. Biorąc pod uwagę całokształt zmian, można zaryzykować tezę, że pozycja prawna podatnika oraz innych - poza organami podatkowymi - podmiotów stosunków podatkowoprawnych uległa istotnemu pogorszeniu.

Ordynacja realizuje pod tym względem model preferowany przez jednego z klasyków zdezaktualizowanej już ideologii, który twierdził, że zaufanie to rzecz dobra, ale kontrola - jeszcze lepsza. Ogólny kształt stosunków pomiędzy obywatelem a urzędem jest tutaj taki, że ten pierwszy został "postawiony do dyspozycji" urzędu, podlegając przy tym dosyć wszechstronnemu minioringowi. O kwestiach szczegółowych (nie wszystkich) z tej dziedziny będzie mowa w części II niniejszej opinii. Tutaj wystarczy wskazać, że na podstawie przepisów projektowanej ordynacji obywatel może być zobowiązany do składania organowi wyjaśnień aż w czterech trybach.

Po pierwsze, podstawę do tego daje art. 195 projektu. Co prawda zamieszczony on jest w Dziale VI "Postępowanie podatkowe", ale zarówno treść przepisu, jak i fakt, że projekt nie

określa w ogóle celu postępowania podatkowego (sic!), wezwania w sprawie złożenia wyjaśnień będą prawnie skuteczne w oderwaniu od jakiegokolwiek postępowania podatkowego.

Po drugie, podstawę do tego daje art. 142 projektu zawarty w Dziale IV "Czynności sprawdzające".

Po trzecie, podstawę do tego daje art. 154 projektu, zawarty w Dziale V "Kontrola podatkowa",

Po czwarte, udzielanie informacji jest konieczne w trakcie toczącego się postępowania podatkowego w sprawie wymiaru podatku.

Nie jest oczywiście niczym nagannym możliwość żądania przez organ podatkowy informacji i wyjaśnień od podatnika, zwłaszcza w postępowaniu wymiarowym i ewentualnie w postępowaniu kontrolnym. Niepokoić musi natomiast fakt permanentnej dyspozycyjności wobec urzędu, w jakiej stawiają podatnika projektowane przepisy.

Należy też odnotować dosyć znamienny, choć w publicznej dyskusji nad ordynacją prawie nie zauważany, tj. - wraz z przewidywaną likwidacją podatkowych komisji odwoławczych - ostateczna eliminacja czynnika społecznego z systemu organów podatkowych. To, że komisje te nie odgrywały większej roli w funkcjonowaniu systemu podatkowego, było ostatecznie zasługą resortu finansów, który spokojnie przypatrywał się atrofii ich funkcji.

Tendencja ta jest wyraźnie sprzeczna z trendami, jakie występują obecnie na świecie (trybunały podatkowe z udziałem przedstawicieli podatników, rady podatników itp.). Jeżeli nawet - wracając do realiów polskich - można uznać to za zasadne w odniesieniu do orzecznictwa w zakresie wymiaru podatków, to należałoby zastanowić się poważnie nad wprowadzeniem elementów obywatelskich aktywności w orzekaniu w tych sprawach, które oparte są na uznaniu administracyjnym. Dostrzega się bowiem w praktyce duże różnice np. w traktowaniu wniosków podatników w sprawie ulg w zapłacie podatków przez sąsiadujące niekiedy urzędy skarbowe.

Być może organy zbliżone w swej formie organizacyjnej do podatkowych komisji odwoławczych powinny nadal funkcjonować jako organy II instancji w sprawach, w których w organ I instancji orzekał na zasadzie uznania administracyjnego. Byłoby to uzasadnione w związku z tym, że Naczelny Sąd Administracyjny bada jedynie legalność decyzji w sprawach podatkowych, nie wkraczając w kwestię ich celowości, co z kolei jest istotą decyzji opartych na uznaniu administracyjnym.

### III.

Najbardziej istotne uwagi o charakterze problemowo-analitycznym przedstawione zostały poniżej w odniesieniu do poszczególnych działów projektu ordynacji podatkowej. W dalszej części opinii koncentruję się na uwagach krytycznych i kwestiach dyskusyjnych.

## Dział I - przepisy ogólne

Przepisy tego działu nie budzą zasadniczych zastrzeżeń. W artykule 1 zapomniano jednak - określając przedmiot regulacji - wskazać regulacji karnoprawnych, zawartych w ordynacji (Dział VII). Nie powinny one m.zd. w ogóle być pomieszczone w ordynacji, gdyż właściwym dla nich miejscem jest ustawa karna skarbową. Rozpraszanie poza kodeksami przepisów prawa karnego nie może być godne polecenia.

Artykuł 1 przemilcza także fakt zamieszczenia w ordynacji przepisów dotyczących deklaracji majątkowych.

W bardzo zawężonej figurze stylistyczno-legislacyjnej ujęto zakres danin publicznych, do jakich mieć ma zastosowanie ordynacja. Ustalenie, czy konkretna publiczna danina pieniężna może być wymierzana i pobierana na podstawie przepisów ordynacji wymaga dłuższych studiów.

Słowniczkowy "podatek" słusznie obejmuje także zaliczki na podatek; zbędne są tutaj natomiast "raty podatków", gdyż nie jest to rodzaj świadczenia pieniężnego (jak np. zaliczka), ale po prostu sposób zapłaty podatku. Kwestia ta nigdy nie budziła w orzecznictwie ani w literaturze przedmiotu wątpliwości.

Przepisy art. 4-6 dobrze na ogół oddają treść podstawowych pojęć prawa podatkowego - przynajmniej w przyjętej konwencji znaczeniowej. Tym niemniej przepis art. 5 § 1 projektu technicznie pewną nieporadnością. Natomiast art. 5 § 2 projektu, stanowiący o tych elementach konstrukcji podatków i stosunków podatkowoprawnych, które "określają ustawy" zawiera po części składniki zbędne (obowiązek ustawowego określenia przedmiotu opodatkowania wynika z norm konstytucyjnych) a po części nie zawiera składników pożądaných (ustawowe określenie momentu wygaśnięcia obowiązku podatkowego).

Pewne zastrzeżenia budzi także treść art. 6 § 1 zawarta w nawiasie ("podatku lub zaliczki na podatek"). Zrozumieć można intencje projektodawcy przepisu, ale skoro zgodnie ze słowniczkiem termin "podatek" obejmuje także zaliczki na podatek, to sformułowanie zawarte we wspomnianym nawiasie nie jest z przepisem definiującym spójne.

Ponadto:

- nie jest prawdą sformułowanie art. 4 § 2 projektu, że prawa i obowiązki podatników "przejmują" m.in. osoby trzecie; art. 113-120 przewidują przecież, że osoby trzecie odpowiadają solidarnie z podatnikiem, a nie na zasadzie sukcesji ("przejmowania"),
- art. 8: chyba "wplacenia go" zamiast "wplacenia ich" (chodzi o podatek),
- art. 10: "ustawa podatkowa" (w liczbie pojedynczej).

## **Dział II - Organy podatkowe i ich właściwość**

Instytucja pisemnych interpretacji prawa podatkowego (art. 12) znacznie bardziej okazała się w poprzedniej wersji projektu. Zaskakuje więc "rozmycie" zasadniczych zrębów tej instytucji w obecnym projekcie ordynacji i pominięcie kwestii tak zasadniczych jak moc wiążąca tych interpretacji (zwłaszcza jeżeli okażą się błędne), zakres czasowy tego wiązania, skutki rozbieżności stanowisk we wcześniejszej interpretacji urzędu skarbowego a późniejszej - Ministra Finansów itp.).

Trzeba ponadto zauważyć, że organy podatkowe pierwszej instancji zupełnie nie nadają się do tego rodzaju działalności, i to nie tylko ze względu na poziom prawniczych umiejętności ich kadry. Nie może tak być, aby w kraju funkcjonowało kilka tysięcy ośrodków interpretujących prawo podatkowe. Być może nie stać nas jeszcze - jak to się dzieje w niektórych krajach skandynawskich - na utworzenie krajowego trybunału podatkowego do rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych; jeśli ma to robić administracja podatkowa, to poziom organów odwoławczych jest najniższym z możliwych poziomów działalności merytorycznej w tym zakresie, jeśli ma być ona prowadzona na zadowalającym poziomie.

## **Dział III - Zobowiązania podatkowe**

Istotne zastrzeżenia budzi instytucja nakazu zapłaty (art. 10) - w wersji zaprezentowanej w projekcie. Dążenie do uproszczenia postępowania jest zrozumiałe; tym niemniej aktualny kształt tej instytucji jest trudny do zaakceptowania.

Niewpłacenie zadeklarowanych należności podatkowych w terminie otwiera organom podatkowym możliwość wszczęcia - niemal natychmiastowego - postępowania egzekucyjnego. Bez znaczenia jest tu to, że podatnik mógł np. pomylić się co do wysokości zadeklarowanego podatku, złożył wniosek o odroczenie terminu płatności itp. Bez znaczenia jest to, że zaległość jest - czy też może być - niezgorzej zabezpieczona (art. 33 projektu). Cel wprowadzenia do ordynacji instytucji nakazu zapłaty jest wyłącznie jeden - stworzenie formalnej podstawy do wszczęcia egzekucji zaległości podatkowej.

Poprzednio w orzecznictwie NSA przyjmowano, że do wszczęcia egzekucji zaległości w tych podatkach, w których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, niezbędne było wydanie decyzji określającej wysokość tego zobowiązania (w trybie art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Ponieważ postępowanie to trwać musiało przez czas pewien, podatnik miał szansę na złożenie (i rozpatrzenie - przed wszczęciem egzekucji) wniosku w sprawie rozłożenia płatności na raty, odroczenia terminu płatności czy też umorzenia zaległości podatkowej bądź odsetek za zwłokę. Obecnie problem rozpatrywania tych wniosków w sporej mierze odpadnie, gdyż organ podatkowy, posługując się nakazem zapłaty, zanim upłyną terminy rozpatrzenia takich wniosków, zdąży już zaległość wyegzekwować. Tak, że szansę

na rozpatrzenie swoich wniosków będą miały jednostki najbardziej przedsiębiorcze, które zawczasu "przygotowały się" na ewentualność wszczęcia przeciwko nim egzekucji.

Na wystawiony nakaz zapłaty nie przysługuje żaden środek prawny, co jest ewenementem w prawie podatkowym.

Nie może zyskać aprobaty rozciągnięcie w sposób bezpośredni odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe na majątek wspólny podatnika i jego małżonka. Majątek ten i w obecnym stanie prawnym objęty był zakresem odpowiedzialności, tym niemniej wszczęcie egzekucji wymagało wydania odrębnej decyzji w tej sprawie, a organ podatkowy był zobowiązany ustalić, czy przeciwko wydaniu decyzji o odpowiedzialności małżonka podatnika nie przemawiają zasady współżycia społecznego. Regulacja proponowana wprowadza w tym zakresie swoisty automatyzm; tak więc ten z małżonków, który osiągając dochody płaci podatki regularnie, może stracić tę opodatkowaną już część dochodów - jeśli stały się one, jak to dzieje się w ustroju wspólności majątkowej małżeńskiej, składnikiem majątku wspólnego. Małżonek podatnika staje się więc swoistym zakładnikiem aparatu podatkowego - na wypadek niewywiązywania się z obowiązków podatkowych przez współmałżonka. Na dodatek nie przysługuje mu żaden środek prawny - nie może np. złożyć odwołania w sprawie toczącej się wobec jego małżonka, gdyż nie jest stroną postępowania. Nie może też - w przeciwieństwie do osób trzecich - złożyć wniosku o odroczenie terminu płatności czy umorzenie zaległości podatkowej. Pozostaje mu tylko jedno - unikać ustroju wspólności majątkowej. Jak to się ma do konstytucyjnej zasady ochrony rodziny?

Starając się znaleźć zrozumienie dla przesłanek, jakie powodowały w tym zakresie projektodawcą przepisów, nie sposób jednakże aprobować rozwiązania, które dyskryminuje prawnie określoną kategorię osób tylko dlatego, że znajdują się w związku małżeńskim.

Dyskusyjna jest kwestia obowiązku składania deklaracji majątkowych. Jeżeli nawet uznać zasadność takiego obowiązku, to ustawa powinna wskazywać w sposób jasny, jakim celom te deklaracje majątkowe mają służyć. Uzasadnione byłyby np. wówczas, gdyby w Polsce istniał podatek od majątku, oparty w swej konstrukcji na wartościowej podstawie opodatkowania. Sądzę, że obowiązek taki - poza wskazanym tu przypadkiem - byłby dopuszczalny jedynie w wypadku osób, które skazane były wcześniej prawomocnym wyrokiem na karę pozbawienia wolności za oszustwa podatkowe. W innym wypadku obowiązek ten staje się elementem gry społecznej o zabarwieniu politycznym, toczącej się na obrzeżach demokratycznego państwa prawa.

Ponadto:

- w art. 19 pojawia się pojęcie podatku należnego, w zupełnie innym znaczeniu, niż ma on w ustawie o podatku od towarów i usług i o podatku akcyzowym,
- wątplić należy, czy art. 21 projektu jest przepisem ogólnym prawa podatkowego, gdyż dotyczyć może teoretycznie dwóch, a praktycznie jednego tylko podatku (dochodowego od osób fizycznych),

- czy rzeczywiście istnieją w polskim systemie podatkowym podatki, które nadawałyby się ewentualnie do scalenia (art. 24 pkt 1)?
- skale podatkowe zbudowane na zasadzie progresji globalnej należą do zamierchłej przeszłości i chyba nikt nie ma zamiaru do nich wracać; w tym stanie rzeczy zbędny wydaje się przepis art. 25 projektu, którego celem było eliminowanie pewnych niekorzystnych zjawisk występujących w związku ze stosowaniem tego rodzaju skal,
  - w art. 27 § 1 pkt 1 lapsus językowy: płatnik nie odpowiada za podatki "pobrane w wysokości niższej od należnej", ale za kwotę brakującą do podatku w należnej wysokości,
  - w art. 29 § 3 chodzi chyba o "odpowiednie" stosowanie § 1 i 2 do płatnika i inkasenta; w przeciwnym razie ich małżonkowie odpowiedzialiby za zobowiązania podatnika (a nie własne związane z zakresem ich obowiązków), jeśli powstały one przed ustaniem wspólności majątkowej płatnika (inkasenta) i jego małżonka, nawet jeżeli podatek został pobrany po ustaniu tej ostatniej wspólności,
  - art. 34 § 2: niewłaściwe jest zamieszczanie w ordynacji podatkowej przepisów dotyczących jednego, konkretnego podatku,
  - art. 39 (wyjawienie nieruchomości); przepis pożądaný, ale czy w tej postaci? Każdorazowe wszczęcie postępowania podatkowego (niezależnie od merytorycznej zasadności) będzie upoważniało organ podatkowy do wysuwania żądania wyjawienia nieruchomości. Jeżeli więc wójt gminy chciałby dowiedzieć się co nieco o zamożności sąsiada, wystarczy aby wszczął postępowanie w sprawie wymierzenia temu ostatniemu podatku od posiadania psów, otrzymał sporządzony na swoje żądanie wykaz nieruchomości i innych praw majątkowych, a następnie umorzył postępowanie w związku z faktem, że sąsiad psa nie posiada,
  - art. 45 (zastaw skarbowy): uwaga jak wyżej,
  - pobranie podatku przez podatnika lub inkasenta jest formą zapłaty podatku, a nie szczególną okolicznością powodującą wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 2),
  - jeżeli można umorzyć zaległości podatkowe oraz odsetki za zwłokę (art. 67), to dlaczego nie ma takiej możliwości w wypadku opłaty prolongacyjnej?
  - art. 68 § 1: tu powinien być tylko przepis o zakazie bądź bezskuteczności doręczeń decyzji - po upływie skazanego w tym przepisie terminu; (a zresztą kto będzie doręczał po terminie - jak to jest w treści przepisu - skoro nie powstaje już zobowiązanie?
  - czy potrzebny byłby art. 70 § 5 projektu, gdyby w § 3 użyto formuły: "bieg przedawnienia przerywa się przez pierwszą czynność egzekucyjną..."?
  - art. 78 § 1 i 2 - to doskonały materiał na jeden paragraf...
  - art. 80 § 1 - przywilej korygowania przez podatnika własnej deklaracji podatkowej to nic innego jak przerzucenie ryzyka popełnienia błędu (i wiążącej się z tym odpowiedzialności, także karnej skarbowej) - na podatnika,



- to, czy jakaś sytuacja podlega penalizacji czy też nie, nie może wynikać z przepisów prawa podatkowego (jak proponuje się to w art. 80 § 3), ale z postanowień ustawy karnej skarbowej!
- art. 80 § 3 - co oznacza termin "sankcja"? Kto i gdzie to zdefiniował? Jaki jest charakter prawny tego towaru? Kto, kiedy i w jakich warunkach może tę instytucję stosować? Kiedy i do kogo można się od tychże "sankcji" odwołać?
- przepisy art. 81 - 84, dotyczące zwrotu podatku nie są na tyle uniwersalne, aby trzeba je było zamieszczać w ordynacji podatkowej,
- przepis art. 85 § 3 to typowy wyraz zurzędniczenia prawa: "deklarację podatnika uznaje się za nierzetelną" - a jeśli jest w rzeczywistości rzetelna? Można zrozumieć próbę wywarcia presji na podatnika w kierunku ujawnienia liczby rachunków, ale czy nie można tego ująć inaczej, np. w tym duchu, że danych z deklaracji nie bierze się w takim wypadku pod uwagę przy ustalaniu wysokości podatku? Jeżeli tak pisze się ustawy w Ministerstwie, to jak będzie wyglądała ich wykładnia w urzędach skarbowych?
- art. 94 - przepis nie do tej ustawy,
- art. 101 - z tym przejęciem "wszelkich praw i obowiązków" to chyba jednak przesada; podatnik miał np. obowiązek złożyć zeznanie podatkowe po upływie roku podatkowego, ale zmarł przed upływem terminu na dokonanie tej czynności; kto ma realizować ten obowiązek i jakie byłyby konsekwencje jego niewykonania, zwłaszcza w sytuacji, gdyby spadkobierca nie wiedział nic o otwarciu spadku?
- art. 105 (też - 108): co to jest "objęcie spadku" i kiedy ono następuje? W skorowidzu do kodeksu cywilnego pojęcie takie nie występuje, a prawo podatkowe także tego nie definiuje,
- art. 116: zwrot "lub posługiwał się" jest całkowicie zbędny,
- czy można odpowiadać za zaległości podatkowe solidarnie z podmiotem, który już nie istnieje (art. 120 projektu)?
- art. 140 § 1 pkt 1: czy upublicznianie wiadomości o zaległościach podatkowych nie jest jednak przesadą? A może wysłać pocztówki z odpowiednimi informacjami do wszystkich kontrahentów podatnika? Niech się wstydzi...

#### **Dział IV - Czynności sprawdzające**

Podjęcie czynności sprawdzających przez organy podatkowe jest kwestią oczywistą. Tym niemniej w projektowanych przepisach wyraźna jest tendencja do biurokratyzowania tej sfery działania organów podatkowych. To podatnik ma się tłumaczyć, dostarczać dowodów, umożliwiać dokonywanie oględzin. I to wszystko nawet nie na etapie postępowania wymiarowego (gdzie byłoby ostatecznie zrozumiałe), ani nawet kontrolnego, ale - po prostu - "czynności sprawdzających". "Obsługa" urzędnika podatkowego przez podatnika rozpocznie się więc dosyć wcześnie.

## **Dział V - Kontrola podatkowa**

Przepisy zawarte w tym dziale opierają się na ogół na dotychczasowych standardach istniejących w uregulowaniach dotyczących kontroli. Mają jednak jeden zasadniczy mankament - nie określają charakteru prawnego postępowania kontrolnego. Nie wiadomo więc, czy ta sama działalność podatnika, prowadzona w pewnym okresie może być ponownie skontrolowana i w jakich warunkach? Jakie konsekwencje płyną dla podatnika z faktu sporządzenia przez kontrolującego "raportu z kontroli" (art. 162)? Jak ma się do tego przeprowadzona wcześniej, bądź też następnie, kontrola inspektora kontroli skarbowej i ewentualny "wynik kontroli" wydany na podstawie ustawy o kontroli skarbowej? Nie można udawać, że kontrola skarbową i aparat podatkowy to różne instytucje, gdyż w odbiorze społecznym jest zupełnie odwrotnie. Jeżeli więc wszyscy mogą kontrolować zawsze, nieograniczoną ilość razy i na dodatek wszystko, a granicą ma tu być termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, to trzeba to wyraźnie napisać w ustawie.

## **Dział VI - Postępowanie podatkowe**

Zasadniczym mankamentem przepisów proceduralnych projektu jest to, że nie mówi się w nich jasno, co ma być celem postępowania podatkowego. Można jedynie domyślać się, że chodzi tu o wydawanie decyzji wymiarowych oraz innych decyzji dotyczących spraw podatkowych, jeśli powinny być one rozstrzygane decyzjami administracyjnymi. Tym niemniej brak wyraźnie sprecyzowanego celu postępowania, przy jednoczesnym zamieszczeniu w tych przepisach w rozdziale 6 "Wezwania" przepisu umożliwiającego wzywanie przez organ podatkowy osób "do osobistego stawiennictwa w celu złożenia wyjaśnień" stwarza - o czym była już wcześniej mowa - samoistne podstawy prawnych do nękania podatnika wezwaniami w sprawach, które zupełnie nie powinny go obchodzić (np. w sprawie niewyraźnie napisanego przez płatnika adresu na nadesłanej przez tego ostatniego deklaracji). Trzeba zauważyć, że będzie to funkcjonowało poza systemem "czynności sprawdzających" (Dział IV).

Na zdecydowanie negatywną ocenę zasługuje pomysł uzależnienia wstrzymania wykonania decyzji organu I instancji - po wniesieniu przez stronę odwołania od tej decyzji - od jakichkolwiek wpłat relatywizowanych do kwoty spornej podatków. Nie może być tak, że sytuacja prawna podatnika uzależniona jest od jego bieżącej płynności finansowej. Jeżeli przy tym podatnik - aby skutecznie wnioskować o wstrzymanie wykonania decyzji - obowiązany jest ponadto w całości uiścić bezsporną kwotę zobowiązania podatkowego, to będzie to skłaniało podatnika do zaskarżania decyzji w całości, gdyż do wstrzymania wykonania decyzji będzie potrzebował środki pieniężne odpowiadające 30 % kwoty żądanej przez organ podatkowy. Gdyby np. kwestionował żądanie organu podatkowego w tylko w połowie, to dla skuteczności wniosku o wstrzymanie wykonania potrzebowałby kwoty (50 % + 15 % = 65 %).

Oczywiście, w wypadku przegranej podatnika rachunek ten należałoby skorygować o wysokość odsetek za zwłokę (w części przekraczającej oprocentowanie stosowane przez banki); tym niemniej paradoksalne uwarunkowania praktyczne funkcjonowania tej instytucji są widoczne.

Pojawia się przy tym jeszcze jedno pytanie. Otóż we wstrzymaniu wykonania decyzji zainteresowany będzie z reguły taki podatnik, który posiada widoczny majątek. Jeżeli zaś posiada majątek, to czemu służą takie instytucje jak zabezpieczenie na majątku podatnika, hipoteka ustawowa czy zastaw skarbowy? Jeżeli instytucje te funkcjonują poprawnie, to jaki cel ma uzależnianie skuteczności wniosku o wstrzymanie wykonania decyzji od wniesienia kaucji?

#### IV.

Słabą stroną projektu jest jego język oraz opracowanie techniczno-legislacyjne. Treść szeregu przepisów charakteryzuje nieporadność językowa, która - choć nie rzutuje najczęściej na zrozumiałość intencji projektodawcy przepisów - stwarza nieodparte wrażenie dzieła niezupełnie dokończonego. Przepisy są bardzo obszerne, "piętrowo" rozbudowane, niekiedy ponad miarę kazuistyczne. Tchnie to wszystko atmosferą niemieckiej Abgabenordnung.

Nie należą do rzadkości takie artykuły projektu, które zawierają więcej odesłań do innych artykułów, niż wynosi liczba własnych paragrafów danego artykułu projektu ordynacji. Lektura tekstu jest męcząca, a w dodatku bez nieustannego wertowania całej ustawy nie sposób poznać (ze względu na liczbę odesłań) treści jej przepisów. Ponieważ niektóre odesłane przepisy same na dodatek zawierają odesłania, należałoby postulować wydanie ustawy na papierze o zwiększonej wytrzymałości (np. na tzw. biblijnym).

Język projektowanej ustawy charakteryzuje stosunkowo skromny poziom syntezy w stosowanych sformułowaniach tekstu, a ponadto spora liczba sformułowań dalekich od kanonów poprawnej polszczyzny, nawet w świetle liberalnych poglądów prof. Miodka.

Tytułem przykładu:

- art. 19 § 6: jest: "jeżeli wskutek wszczętego postępowania..." zamiast: "jeżeli w toku postępowania..."
- art. 109 § 2: jest: "zakres odpowiedzialności zapisobiercy ograniczony jest..." zamiast: "odpowiedzialność zapisobiercy ograniczona jest..."
- art. 150 § 2: "celem kontroli podatkowej jest weryfikacja wywiązywania się kontrolowanego..."

*Toruń, dnia 15 września 1995 r.*