

**KANCELARIA SEJMU
BIURO STUDIÓW
I EKSPERTYZ**



Biuro Studiów i Ekspertyz

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

**Opinia prawna
do projektu ustawy
ordynacja podatkowa**

(Druk Sejmowy nr 1177)

Wrzesień 1995

Dr hab. Witold Olszowy

Ekspertyza

Nr 60

Uwagi ogólne

1. Projekt ustawy Ordynacja Podatkowa w proponowanym kształcie jest z wielu względów ułomny. Wbrew twierdzeniom zawartym w uzasadnieniu projektu (s. 1-2) trudno akt ten traktować jako kodyfikację ogólnego prawa podatkowego. Autorom wyraźnie zabrakło sprecyzowanej koncepcji ogólnego prawa podatkowego i pozostawili poza Ordynacją szereg zagadnień, które przy poczynionych w uzasadnieniu założeniach powinny znaleźć się w projekcie. Dotyczy to wielu zagadnień w tym np. prawnych gwarancji ochrony praw jednostki w prawie podatkowych i strony w postępowaniu podatkowym, związków prawa podatkowego z prawem cywilnym, administracyjnym i międzynarodowym podatkowym. Wystarczy w tym względzie porównać polską Ordynację Podatkową z 1934 roku, czy aktualnie obowiązującą Ordynację niemiecką.

2. Projekt Ordynacji nie spełnia nawet kodeksowego wymogu zupełności rozwiązań dotyczących zobowiązań podatkowych, postępowania podatkowego i kontroli podatkowej. Nadal zostają utrzymane w mocy przepisy zawarte w poszczególnych ustawach podatkowych, regulujące kwestie zobowiązań i postępowania podatkowego np. w ustawie o podatku od spadków i darowizn, ustawie o opłacie skarbowej itd. System kontroli skarbowej uregulowany został odrębnie od kontroli podatkowej, statuowanej przepisami Ordynacji (art. 150-163). Utrzymywanie dwóch reżimów prawnych w tym zakresie nie jest celowe ani zasadne. Ujednolicenie zasad kontroli powinno nastąpić właśnie w Ordynacji. Podobnie uregulowanie szczególnego nadzoru podatkowego poza ramami Ordynacji trudno czymkolwiek uzasadnić.

3. Brak cechy kodeksowego uregulowania przez Ordynację ogólnego prawa podatkowego wynika także z faktu nie spełniania przez projekt funkcji ujednocającej zasady i terminologię podatkową. Słowniczek zawarty w art. 3 Ordynacji dotyczy jedynie pojęć w niej używanych i nie ma znaczenia projektującego na cały system podatkowy. Dochodzi więc z pewnością nadal będzie do sporów interpretacyjnych na tle wykładni literalnej (gramatycznej) pojęć, zawartych w Ordynacji i ustawach podatkowych oraz aktach wykonawczych. To zaś wywołuje złe skutki w sferze pozycji prawnej podmiotów zobowiązanych do świadczeń podatkowych. Projektodawcy Ordynacji tracą więc niepowtarzalną okazję do przeprowadzania ujednolicenia terminologii w obszarze całego prawa podatkowego.

4. Uzasadnione obiekcje budzą rozwiązania projektu oceniane przez pryzmat zapewnienia podatnikom pełnej ochrony prawnej. Nasuwa się wręcz wniosek, że zdecydowanie zostały zachwiane proporcje pomiędzy prawami i obowiązkami podatników, zaś prace nad Ordynacją zostały wykorzystane do wyeliminowania szeregu instytucji (m.in. dotychczas uregulowanymi w k.p.a.), chroniących podatnika i sprawiających „kłopoty” organom skarbowym. Złamano zasadę pełnego zagwarantowania praw podatnika i ograniczenia do niezbędnego minimum ingerencji organów skarbowych w jego stosunki osobiste i majątkowe. Rozwiązania projektu zmierzają do obarczenia podatnika licznymi obowiązkami, a nawet dolegliwościami (szerzej w części szczegółowej opinii). Wszystko to czyni zasadnym zarzut, że w tej części projekt Ordynacji narusza konstytucyjną zasadę demokratycznego państwa prawnego.

5. W dotychczas obowiązującym stanie prawnym podatnik był chroniony m.in. poprzez przepisy zawarte w rozdziale 2 k.p.a. Organy podatkowe w toku postępowania obowiązane były przestrzegać tam określonych zasad ogólnych (np. zasady prawdy obiektywnej, zasady zaufania, zasady wyważenia interesu społecznego i słusznego interesu obywateli, zasady przekonywania, zasady informowania, zasady czynnego udziału stron w postępowaniu, zasady trwałości ostatecznych decyzji). Część z tych zasad została wyeliminowana z projektu Ordynacji, zaś część z nich drastycznie ograniczono. Nie znajduje to uzasadnienia także w świetle konstytucyjnej zasady ochrony dobrze nabytych praw obywateli. Twórcy Ordynacji powinni uwzględnić stosowane od 15 lat w sprawach podatkowych instytucje uregulowane przepisami k.p.a. i związany z nimi dorobek orzeczniczy NSA i SN. Recypowanie ich do Ordynacji nie powinno podlegać dyskusji. Interes i wygoda działania organów podatkowych ma bowiem w tym przypadku drugoplanowe znaczenie.

6. Projekt Ordynacji w szerokim zakresie posługuje się instytucją określaną mianem uznania administracyjnego. Zawiera także delegacje dla Ministra Finansów, zezwalające na uregulowanie, często w zindywidualizowany sposób, szeroko pojętych ulg podatkowych.

Przepis „uznaniowy”, którego stosowanie oparte jest na nieostrych przesłankach (np. „uzasadniony interes publiczny”), zawsze będzie wywoływał wątpliwości interpretacyjne w konkretnym stanie faktycznym. Może to prowadzić do wytworzenia wśród podatników poczucia niesprawiedliwości, zaś po stronie organów podatkowych rodzić będzie niechęć do stosowania danej instytucji, opartej na uznaniu administracyjnym. Należałoby rozważyć możliwość bardziej precyzyjnego uregulowania przesłanek stosowania ulg podatkowych, przy czym należy zauważyć, że z pewnością jest to bardzo trudne, a także ograniczenia „uznania administracyjnego” w sprawach podatkowych.

Natomiast wyposażenie Ministra Finansów w kompetencje do normatywnej regulacji szeroko pojętych ulg podatkowych jest traktowane jako umożliwienie prowadzenia przez ten organ bieżącej polityki podatkowej. Trudno to podważać, należy jednak zwrócić uwagę, że

niewłaściwe korzystanie przez Ministra Finansów z tego uprawnienia może prowadzić do zarzutów naruszania konstytucyjnej zasady równości.

7. Projekt Ordynacji zawiera co najmniej kilka przepisów, niezgodnych z przepisami konstytucyjnymi. Art. 5 § 2 zdecydowanie zawęży zakres materii ustaw podatkowych. Do wyłączności regulacji ustawowej należy zaliczyć wszystkie elementy, związane z podatkowoprawnym stanem faktycznym, a nie tylko podmiot, przedmiot i moment powstania obowiązku podatkowego. Także podstawa opodatkowania, ulgi i zwolnienia, a także stawki podatkowe powinny być regulowane ustawami. W tym kierunku poszło orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 19 X 1988 r. (U 4/88). Odmierna tendencja, widoczna w proponowanym przepisie Ordynacji, prowadzi wprost do możliwości regulowania istotnych elementów konstrukcyjnych podatku aktami pozaustawowymi. Narusza to zasadę demokratycznego państwa prawnego.

Zasada ta jest naruszona także przez przepisy zawarte w rozdziale 17 Ordynacji, regulującym zasady funkcjonowania deklaracji majątkowych (szerzej w uwagach szczegółowych do tej części Ordynacji).

Wydaje się także, że regulacja zawarta w art. 20 § 1 Ordynacji, upoważniająca Ministra Finansów do wydawania zarządzeń w sprawie zaniechania ustalania i poboru wszystkich rodzajów podatków nie jest zgodna z art. 73 ust. 2 Małej Konstytucji.

8. Projekt ustawy Ordynacja Podatkowa jest skonstruowany w sposób naruszający niektóre z zasad poprawnej techniki legislacyjnej. Dotyczy to zwłaszcza precyzji pojęciowej i przejrzystości niektórych rozwiązań (liczne odesłania do innych przepisów, poprawność językowa), systematyki wewnętrznej projektu oraz delegacji dla Ministra Finansów do wykonawczego uregulowania szeregu kwestii.

Zawarcie w Ordynacji dużej liczby delegacji dla Ministra Finansów „zaowocuje” zapewne szeregiem aktów wykonawczych, statuujących rozwiązania z zakresu zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego. W ten sposób nastąpi powrót do sytuacji istniejącej aktualnie, gdzie problematyka ta znajduje w dużej części uregulowanie w aktach podustawowych (poza ustawą o zobowiązaniach podatkowych). Należałoby zrezygnować z niektórych delegacji i wprowadzić potrzebne regulacje bezpośrednio do Ordynacji. System taki byłby bardziej czytelny dla podatników. Szerzej na ten temat w uwagach szczegółowych do poszczególnych rozwiązań. W podobny sposób zasygnalizowany zostanie brak przejrzystości niektórych przepisów projektu.

Wątpliwości budzi także zastosowana w projekcie systematyka wewnętrzna. Przepisy o tajemnicy skarbowej powinny zostać przeniesione do działu II, bowiem dotyczą całości zagadnień, związanych ze zobowiązaniem podatkowym i postępowaniem podatkowym. W dziale III kolejność poszczególnych regulacji wydaje się być przypadkowa np. dlaczego odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta (rozdział 2) nie poprzedza rozdziału 15, tak aby kwestie odpowiedzialności podatkowej były ujęte w jednej części. Wydaje się, że dział III

powinien zostać usystematyzowany według schematu: 1) powstawanie zobowiązań podatkowych; 2) realizacja zobowiązań podatkowych (sposoby zapłaty, terminy, konsekwencje zaległości i nadpłat), 3) wygasanie zobowiązań podatkowych (umorzenie, zaniechanie, przedawnienie), 4) odpowiedzialność podatkowa (podatnika, płatnika, inkasenta, osób trzecich, następców prawnych, solidarną), 5) inne zagadnienia. Poza tym wydaje się wątpliwe wydzielenie w dziale IV czynności sprawdzających oraz w dziale V kontroli podatkowej, bowiem dotyczą one postępowania podatkowego i powinny zostać wprowadzone jako rozdziały do działu VI. W ten sposób tworzyłyby blok przepisów, niewątpliwie związanych ściśle z postępowaniem podatkowym.

Uwagi szczegółowe

1) Przyjęcie koncepcji rozszerzonego zakresu Ordynacji Podatkowej wymagałoby zmiany art. 1 projektu.

2) W nieprecyzyjny sposób określono w art. 2 zakres stosowania przepisów Ordynacji, co z pewnością doprowadzi do sporów interpretacyjnych. Rozciąganie przepisów Ordynacji na niektóre należności i opłaty w drodze rozporządzenia Rady Ministrów (art. 2 § 3) nie powinno mieć miejsca. Regulacja tego rodzaju powinna zostać zawarta bezpośrednio w Ordynacji.

3) Zawarte w art. 3 pkt 2 pojęcie „ustaw podatkowych” jest zbyt wąskie, bowiem przepisy Ordynacji dotyczyć winny wszelkiego rodzaju ustaw podatkowych. Tworzy się w ten sposób sztuczne pojęcie umożliwiające w przyszłości podział na różne ustawy podatkowe.

4) Treść art. 4 § 1 w związku z art. 3 pkt 1 prowadzi do wniosku, że Ordynacja zawiera wyraźne przyzwolenie na regulowanie praw i obowiązków podatkowych podatników, płatników i inkasentów poprzez przepisy podustawowe. Zapis ten może być bardzo groźny w przypadku blankietowości aktów ustawowych. Ciężar regulacji podstawowych kwestii podatkowych w takiej sytuacji byłby przejęty przez akty wykonawcze.

5) W art. 5 § 2 proponuje się zawężenie materii ustaw podatkowych, co jest sprzeczne z Konstytucją i orzecznictwem TK.

6) W art. 6 § 1 używa się zwrotu „w określonej wysokości”, odnosząc go do świadczenia pieniężnego. Przepis ten zawiera definicję legalną zobowiązania podatkowego. Przypomnieć wypada, że zobowiązanie podatkowe powstać może także w drodze ustalenia jego wysokości przez organ podatkowy, a także i to, ile kontrowersji wywołuje problem „decyzji ustalających i określających” na gruncie obowiązującej ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Stąd należałoby zmienić treść art. 6 § 1 Ordynacji poprzez zastąpienie zwrotu „w określonej wysokości” zwrotem „w określonej bądź ustalonej wysokości”.

7) Art. 11 określając system organów podatkowych nie uwzględnia zmian, które mogą być wprowadzone do ustawy o kontroli skarbowej (druk nr 1175). Inspektor kontroli skarbo-

wej w świetle tych zmian, wydając decyzję podatkową jest także organem podatkowym. Przepis ten w obecnym kształcie wykazuje więc brak spójności z innymi aktami normatywnymi.

8) Niejasny jest charakter prawny instytucji interpretacji przez Ministra Finansów przepisów podatkowych, zawartej w art. 12 § 1 pkt 2. Wątpliwości powstają m.in. na tle dokonywania interpretacji przepisów ustawowych oraz możliwości traktowania owych interpretacji jako wykładni legalnej przepisów podatkowych o charakterze wiążącym dla adresatów norm podatkowych. Obawiać się należy, że poprzez wprowadzenie tej regulacji dojdzie do ustawowego usankcjonowania istnienia w polskim prawie podatkowym tzw. prawa powielaczowego, jako pełnoprawnego źródła prawa.

9) Należałoby rozważyć, czy w rozdziale 2, dotyczącym właściwości organów podatkowych nie można jednolicie uregulować właściwości tych organów bądź przynajmniej w sposób bardziej precyzyjny ją określić. Odesłania do innych przepisów oraz delegacje dla Rady Ministrów do dokonywania odmiennej regulacji (art. 15 § 2) nie racjonalizują stanu prawnego obecnie obowiązującego, krytykowanego w literaturze przedmiotu za brak spójności i zbytnie skomplikowanie. Pogłębia chaos w tym zakresie np. regulacja zawarta w art. 20 § 6 Ordynacji, upoważniająca Ministra Finansów do określenia właściwości rzeczowej organów podatkowych w sprawach szeroko pojętych ulg podatkowych oraz w art. 49 § 3 i 67 § 3.

10) Wprowadzenie w art. 17 podziału na paragrafy jest bezsensowne, bowiem brak jest w tekście § 2.

11) Art. 19 § 2 wprowadza pojęcie „podatku należnego”. Podobnej terminologii używa się w podatku od towarów i usług, jednak pojęcie tam używane odbiega od zastosowanego w projekcie Ordynacji.

12) Znaczne ograniczenie ochrony prawnej podatnika zawiera uregulowanie art. 19 § 2-5. Wprowadza nowej instytucji „nakazu zapłaty” oznacza, że z większości stosunków prawnopodatkowych zostaje wyeliminowana decyzja, a co za tym idzie, także, środki ochrony prawnej podatnika przed jej skutkami. Nakaz zapłaty pozwala na przejście do postępowania egzekucyjnego z wyłączeniem możliwości jego wzruszenia w toku postępowania podatkowego. Uważam, że rozwiązanie takie, jako naruszające gwarancje ochrony jednostki w postępowaniu podatkowym, nie może zostać wprowadzone.

13) Art. 20 § 1 pkt 2 dopuszcza możliwość regulowania obowiązków podatników zarządzeniem Ministra Finansów. Chodzi tu co prawda o tzw. obowiązki proceduralne, jednak pomimo tego ranga aktu wykonawczego jest zbyt niska. Moc obowiązująca zarządzenia nie jest przy tym uzależniona od spełnienia wymogu jego publikacji (tak jak np. w przypadku rozporządzenia), co dodatkowo wpływa na negatywną ocenę tego rozwiązania.

14) W artykule 21 reguluje się instytucję ustalenia przychodów podatnika z tzw. nieujawnionych źródeł przychodów. Podobne lub identyczne regulacje zostały zawarte w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 294) oraz podatku dochodo-

wym od osób prawnych (art. 296). Czy oznacza to, że regulacje zawarte w ustawach materialnych mają charakter samoistny?

15) Przesłanka „danych wynikających z ksiąg podatkowych nie pozwalających na prawidłowe określenie podstawy opodatkowania” upoważniająca organ podatkowy do oszacowania podstawy opodatkowania (art. 22 § 1) jest ogólnikowa i daje zbyt duży luz decyzyjny temu organowi. Podobne zastrzeżenie można zgłosić do użytego w art. 22 § 2 pojęcia „warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanych form opodatkowania”.

16) Przepis art. 25 jest anachroniczny i powinien zostać skreślony, bowiem w polskim systemie podatkowym nie występuje już tzw. progresja globalna, której skutki łagodzone przez stopę pośrednią, statutowaną przez ten przepis.

17) Niezbyt fortunny językowo jest zwrot „wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki” zawarty w art. 26.

18) Art. 30 § 3 i 4 budzi poważne zastrzeżenia. Rozwiązanie to jest sprzeczne z istotą instytucji płatnika i jego odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Powinien ponosić on odpowiedzialność za wykonanie obowiązków, nałożonych na niego przez prawo podatkowe, tym bardziej, że w myśl przepisów Ordynacji za swe czynności będzie wynagradzany. Pomyłono przy konstruowaniu tego przepisu podstawę prawną dochodzenia roszczenia o charakterze publicznoprawnym z roszczeniem prywatnoprawnym. To drugie nie powinno być regulowane przepisami prawa podatkowego. Wprowadzenie art. 30 § 3 do Ordynacji ma na celu przede wszystkim ograniczenie odpowiedzialności majątkowej płatników, za działania których odpowiada Skarb Państwa (np. urzędów celnych), chociaż konstrukcja tego przepisu dotyczy wszystkich podmiotów, pełniących funkcje płatnika.

19) Wypada rozważyć, czy w celu ochrony osób trzecich nie byłoby zasadne utworzenie Centralnego Rejestru Hipotek Ustawowych, w którym zawarte byłyby informacje, dotyczące zarówno hipotek ujawnionych oraz nieujawnionych.

20) Należałoby rozważyć możliwość zrezygnowania z zapisu art. 41 § 3.

21) Art. 50 § 2 wymaga bardziej przejrzystego opracowania.

22) Niezrozumiałe jest, dlaczego w art. 52 § 1 pkt 2 potraktowano zwrot podatku, dokonany przez organy podatkowe jako zaległość podatkową. Oznacza to, że za błędy organów podatkowych odpowiedzialność majątkową ponosi podatnik. Tego rodzaju konstrukcję należy uznać za niedopuszczalną. Z tego względu zmianie powinien ulec także art. 54 § 2 w odpowiedniej części.

23) Delegacja zawarta w art. 60 § 3 dla Ministra Finansów jest niepotrzebna. Kwestie te mogą znaleźć bezpośrednie uregulowanie w Ordynacji.

24) W art. 64 nastąpiło znaczne ograniczenie stosowania instytucji potrącenia w porównaniu ze stanem prawnym aktualnie obowiązującym. Względy podniesione w uzasadnieniu projektu Ordynacji dla takiego rozwiązania nie są przekonujące.

25) Brak jest w uzasadnieniu projektu wyjaśnienia przyczyn ograniczenia stosowania potrącenia w przypadku podatków, stanowiących dochody budżetów gmin (art. 65).

26) Delegacja zawarta w art. 66 § 3 wydaje się zbędna.

27) W art. 67 § 1 należałoby rozważyć możliwość dodania po zwrocie: „... ważnym interesem podatnika ...” słów: „a w szczególności w przypadku zagrożenia jego egzystencji”.

28) Zawarte w art. 68 regulacje, dotyczące instytucji przedawnienia, są mniej korzystne niż aktualnie obowiązujące. Ograniczenie trzyletniego okresu przedawnienia w stosunku do zobowiązań, o których mowa w art. 19 § 1 pkt 2 oznacza, że regułą stanie się pięcioletni okres przedawnienia (obecnie regułą jest 3-letni okres, a wyjątkiem 5-letni). Zawieszenie biegu przedawnienia, statutowane w art. 69 § 5, na dalsze 24 miesiące (aktualnie 12 miesięcy) wydłuża znacznie okres przedawnienia. Są to niekorzystne zmiany w regulacji instytucji prawnej, której istotą jest ochrona podatnika, przy uwzględnieniu interesu Państwa.

29) Wprowadzone w art. 69 § 1 rozwiązanie, opierające się na konstrukcji „ponownego powstania zobowiązania podatkowego” jest sztuczne i narusza, jako wewnętrznie sprzeczne, uregulowanie zawarte w art. 19 Ordynacji. Nie jest dopuszczalne, aby zobowiązanie podatkowo powstawało dwa razy tzn. pierwszy raz w sposób określony w art. 19 i drugi raz w sposób określony w art. 69 § 1 Ordynacji. Poza tym regulacja taka znacznie wydłuża okres przedawnienia poza ramy określone w art. 68 Ordynacji. Nawet, gdyby uznać za zasadne *ratio legis* proponowanego przepisu to powinien on ulec znacznej modyfikacji np. zamiast niego powinno nastąpić wprowadzenie identycznej przesłanki jako podstawy zawieszenia biegu przedawnienia.

30) Art. 70 nie zawiera uregulowania, wyznaczającego maksymalny okres przedłużenia terminu przedawnienia (aktualnie dalsze 5 lat).

31) Przepisy zawarte w rozdziale 9 Ordynacji (Nadpłata) są skomplikowane i dla przeciętnego podatnika nie są dostatecznie zrozumiałe. Powinny ulec znacznemu uproszczeniu biorąc pod uwagę fakt, że w wielu przypadkach wysokość nadpłaty będzie określana przez samego podatnika. Poza tym do przepisów zawartych w tym rozdziale można zgłosić następujące uwagi:

a) Wątpliwości budzi obarczenie obowiązkiem dochodzenia zwrotu nadpłaty podatkowej, wynikającej z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego samego podatnika (art. 73 § 2). Skoro przyczyną zwrotu są niezgodne z Konstytucją działania organów państwa, to zwrot tego rodzaju powinien następować z urzędu.

b) Kontrowersje wzbudza ustalenie dnia powstania nadpłaty przy zaliczkowych wpłatach na dzień złożenia zeznania rocznego (art. 74 § 2 pkt 1). Oznacza to, że Skarb Państwa bez żadnych konsekwencji finansowych będzie obracał pieniędzmi podatnika. Podobną uwagę można zgłosić do art. 75 § 2.

c) Art. 77 jest skonstruowany w sposób maksymalnie zabezpieczający interesy Skarbu Państwa. Nie bierze się pod uwagę słusznych interesów podatnika wynikających z faktu nie-

możności dysponowania swoimi pieniędzmi często przez długi okres czasu. Powinien on zostać przeredagowany zgodnie z zasadą, że tylko w przypadku celowego działania podatnika nadpłacającego podatek nadpłata nie podlega oprocentowaniu. „Żonglowanie” oprocentowaniem w zależności od chwili powstania nadpłaty (a chwila ta jest w poprzedzających przepisach określona pokrętnie i niezgodnie z jej rozumieniem ekonomicznym) dla podatnika będzie niezrozumiałe i odbierane jako pozbawienie należnej jemu rekompensaty finansowej.

d) Propozycja wygaśnięcia prawa podatnika do żądania zwrotu nadpłaty (art. 78 § 1) jest sprzeczna z zasadą nakazującą uwzględniania w prawie podatkowym słusznych interesów obywateli. Równoważenie ochrony interesów Państwa i obywateli wymaga przedłużenia tego okresu do co najmniej 5 lat (tak jak przedawnienie).

32) W art. 79 § 1 nie wskazano podmiotowo, do jakiego organu należy złożyć żądanie stwierdzenia nadpłaty podatku.

33) Regulacja zawarta w art. 80 § 4 pkt 2 może wzbudzić wątpliwości np. w następujących sytuacjach: a) kontrola dotyczy tylko podatku VAT, a podatnik chce skorygować deklarację w podatku dochodowym, b) kontrola została zakończona wynikiem negatywnym, a po jej zakończeniu podatnik chce skorygować złożoną deklarację. Czy w takich sytuacjach prawo do skorygowania deklaracji także wygasa?

34) W art. 84 § 1 wątpliwym jest, jaki to ważny interes publiczny może spowodować odroczenie terminu zwrotu podatku. Jeśli jednak przepis ten zostałby utrzymany, to należałoby zmienić § 2 i przyznać oprocentowanie w wysokości odsetek za zwłokę, stosowanych w sprawach zobowiązań podatkowych.

34) Regulacja zawarta w art. 85 § 2 pkt 2 w świetle przepisu art. 85 § 3 opiera się na fikcji zgody podatnika.

36) Delegacja dla Ministra Finansów, zawarta w art. 85 § 6 jest niepotrzebna, albowiem akt wykonawczy zmieni zupełnie sens ustawowego zapisu zawartego w art. 85 § 1.

37) Zawarte w art. 87 § 1 określenie „... które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego” jest bardzo nieprecyzyjne, pomimo że dotyczy określenia obowiązku proceduralnego pewnej grupy podmiotów. Rodzi to obawy o realną możliwość wykonania tego obowiązku.

38) Wydaje się, że część z obowiązków, które mają zostać określone rozporządzeniem (art. 88), powinna znaleźć swe ustawowe uregulowanie.

39) Z zapisem art. 96 § 1 wiąże się wątpliwość, dlaczego decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie jest doręczana wszystkim podatnikom, ponoszącym odpowiedzialność solidarną.

40) Stosowanie art. 97 § 1 może wywoływać wątpliwości interpretacyjne powstałe na tle nieprecyzyjnych określeń „przekształcenia” i „połączenia” osób prawnych.

41) Przepisy dotyczące odpowiedzialności spadkobierców podatnika nie zawierają regulacji, pozwalających na uzyskanie pełnych i wiarygodnych informacji przez spadkobierców

od organu podatkowego co do zobowiązań podatkowych spadkodawcy. Nie spełnia tej roli regulacja dokonana w art. 103 § 3, bowiem zawiera ona zwrot „... znanych temu organowi ...” co w zupełności wystarcza do zwolnienia się przez organ z jakiegokolwiek odpowiedzialności za treść udzielonej informacji.

42) Art. 110 § 2 znacznie rozszerza zakres przedmiotowy odpowiedzialności osób trzecich w porównaniu ze stanem aktualnie obowiązującym (por. art. 40 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

43) Sprezycowania wymaga art. 111 § 2.

44) Art. 113 nie zawiera czasowego ograniczenia odpowiedzialności rozwiedzonego małżonka, co stanowi pogorszenie jego pozycji, ocenianej na podstawie przepisów aktualnie obowiązujących (art. 43 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

45) W art. 119 i 120 dokonano rozszerzenia zasad odpowiedzialności osób trzecich na nowe kategorie podmiotów, które dotychczas takiej odpowiedzialności nie ponosiły.

46) Rozwiązania prawne zawarte w rozdziale 17 dotyczą opodatkowania na podstawie znamion zewnętrznych. Tego rodzaju opodatkowanie powinno następować wyjątkowo, bowiem w normalnie funkcjonującym systemie prawa sprawna administracja finansowa ściągła podatki nie sięgając do metod opartych na zewnętrznych oznakach bogactwa. Tymczasem projekt zakłada powszechne składanie deklaracji majątkowych, co przy konsekwentnej realizacji doprowadzi do znacznej ingerencji w sferę majątkową i osobistą obywateli, zwłaszcza jeśli wziąć pod uwagę treść deklaracji majątkowej. Zwrócić należy uwagę, że projekt w tym zakresie odbiega od stosowanych dotychczas rozwiązań i wymaga deklaracji od generalnie określonej kategorii podmiotów, a nie od indywidualnie oznaczonego podmiotu, wobec którego zachodzi podejrzenie uzyskiwania dochodów wyższych niż ponoszone wydatki. Konstrukcja prawna proponowanego rozwiązania pozostaje w wyraźnej sprzeczności z podstawową zasadą podatkową (utrwaloną w orzecznictwie TK), że obowiązek podatkowy określają ustawy materialne, podczas gdy projektowana deklaracja nie jest związana z żadnym rodzajem podatku. Jej konstrukcja jest sprzeczna z przepisami Ordynacji dotyczącymi przedawnienia prawa do wymiaru i przedawnienia zobowiązań podatkowych. Wydaje się także, że propozycje rozwiązań zawartych w rozdziale 17 stoją w sprzeczności z konstytucyjną zasadą państwa prawnego.

47) Zupełnie niezrozumiałe jest uprawnienie, w art. 140 § 1 pkt 1, Ministra Finansów do publicznego udostępnienia danych, które w myśl poprzedzających przepisów objęte są tajemnicą skarbową.

48) Art. 153 § 2 znacznie rozszerza uprawnienia kontrolującego, co nie wydaje się być uzasadnione.

49) Regulacja zawarta w art. 153 § 4 powinna być uzupełniona poprzez określenie przypadków, w jakich organ podatkowy może mieć wgląd do akt postępowania przygoto-

wawczego i sądowego oraz dokumentów, stanowiących tajemnicę państwową, służbową lub zawodową.

50) Niezrozumiały co do intencji projektodawcy jest zapis art. 161 § 3, mówiący o obowiązku kontrolowanego złożenia pisemnych wyjaśnień o przyczynach odmowy podpisania protokołu. Przepis ten może być wykorzystany do nękania kontrolowanego poprzez nakładanie kar z u.k.s. za utrudnianie pracy organowi kontroli (jeśli tak zostanie zakwalifikowane niezłożenie pisemnych wyjaśnień).

51) Czy zapis dokonany w art. 164 oznacza, że do postępowania podatkowego uregulowanego w Ordynacji stosuje się inne przepisy k.p.a.?

52) Art. 165 § 3 wprowadza kategorię „prawdy podatkowej” zamiast dotychczas statutowanej przez przepisy k.p.a. zasady prawdy obiektywnej.

53) Trudno sobie wyobrazić praktyczne stosowanie zasady, ujętej w art. 165 § 4. Rozwiązanie przyjęte w projekcie jest mniej korzystne niż aktualnie obowiązujące.

54) Poważne wątpliwości budzi przepis art. 166 § 2, dający organom podatkowym prawo do ograniczenia czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym. Ciekawym bardzo, jakież to ważny interes może przemawiać za ograniczeniem jego czynnego udziału w postępowaniu?

55) Projekt Ordynacji zwalnia organy podatkowe z obowiązku przekonywania stron o słuszności motywów, którymi kierowały się przy podejmowaniu decyzji. Stanowi to regres w porównaniu z art. 11 k.p.a.

56) Nie wszyscy członkowie samorządowego kolegium odwoławczego są jego pracownikami (art. 173 § 1)

57) Art. 176 wprowadza nową instytucję kuratora skarbowego. Jednakże Ordynacja nie określa zasad odpowiedzialności majątkowej za działania kuratora skarbowego ani też nie odsyła do innych przepisów, określających np. odpowiedzialność Skarbu Państwa za działania jego funkcjonariusza. Brak jest także określenie, kto płaci wynagrodzenie kuratorowi.

58) Art. 180 nie zawiera uregulowania, stosowanego dotychczas na podstawie art. 173 § 2 k.p.a., zgodnie z którym niezakończony odwołania w terminie przez organ odwoławczy wstrzymywało wykonanie decyzji z mocy prawa.

59) Instytucja wezwania publicznego (art. 190) jest niezgodna z zasadą taniaści opodatkowania. Kosztami postępowania są bowiem koszty ponoszone przez wszystkie podmioty w nim uczestniczące, a nie tylko koszty obciążające organy podatkowe.

60) W art. 197 § 1 przesłanki są tak określone, że w każdej sytuacji organ podatkowy będzie mógł skorzystać z tej formy wezwania. Nie można wykluczyć nadużyć, popełnionych w związku ze stosowaniem tego rozwiązania.

61) art. 203 - strona powinna być zawiadomiona o wszczęciu postępowania.

62) Wyłączenie przez organ podatkowy możliwości przeglądania akt postępowania ze względu na interes publiczny daje zbyt dużą swobodę organom podatkowym i nie uwzględnia interesów strony (art. 216 § 1).

63) W art. 218 § 1 brak słowa „cały” w odniesieniu do materiału dowodowego zmienia w istotny sposób dotychczas stosowane w tym zakresie uregulowanie art. 77 § 1 k.p.a.

64) Art. 219 zawiera regulację, wyłączającą możliwość przeprowadzenia kontrdowodu.

65) W art. 223 § 4 powinno nastąpić wyeliminowanie przesłanki „sprzeczności poszczególnych składników prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej”, bowiem w dotychczasowej praktyce jej stosowanie dochodziło do licznych sporów i wątpliwości interpretacyjnych.

66) W art. 241 § 3 powinno nastąpić wyraźne stwierdzenie, czy termin biegnie od nowa czy też liczony jest łącznie z terminem, który upłynął od doręczenia pierwotnej decyzji do dnia złożenia żądania jej uzupełnienia.

67) Czy regulacja zawarta w art. 247 oznacza, że inne postanowienia nie muszą być doręczane stronie na piśmie? Jeśli tak, to zapis ten powinien ulec zmianie.

68) Art. 258 utrzymuje rozwiązanie, zgodnie z którym zakaz *reformationis in peius* w postępowaniu podatkowym jest uchylony (aktualnie art. 174 k.p.a.). Jednakże przepis zawarty w Ordynacji jest bardziej restrykcyjny (dodanie w § 1 słów „... lub podstawa opodatkowania ...” oraz § 2). Poza tym redakcja § 3 tego przepisu nie usuwa wątpliwości interpretacyjnych, jakie na tle stosowania art. 174 k.p.a. pojawiły się w orzecznictwie NSA i literaturze przedmiotu.

69) Zmianie powinna ulec redakcja art. 269 § 1, bowiem przepis ten w powiązaniu z art. 266 § 1 może prowadzić do absurdalnego wniosku, że strona którą pominięto w postępowaniu ma wnieść podanie o wznowienie postępowania w terminie miesiąca od doręczenia decyzji (komu?), której jej nikt nie dostarczył.

70) Zupełnie niezrozumiałe jest dla mnie *ratio legis* art. 274.

71) Nieostra jest przesłanka „interesu publicznego” zawarta w art. 277 § 1.

72) Istotne wątpliwości budzi rozwiązanie zawarte w art. 278, według którego żądanie uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, wydanej przez organ podatkowy, wniesione po upływie roku od jej doręczenia, nie podlega rozpatrzeniu. Należałoby rozważyć możliwość zmiany tego przepisu tak, aby uwzględniał on słuszny interes obywateli.

73) Ordynacja nie przejęła z k.p.a. przepisów określających zasady naprawienia szkody, powstałej na skutek uchylecia lub zmiany decyzji albo wydania decyzji, co do której stwierdzono nieważność itd. Jakie były przyczyny zrezygnowania z zamieszczenia tego rodzaju przepisów w Ordynacji?

74) Art. 281 § 1 w proponowanym kształcie nie uwzględnia dorobku orzecznictwa NSA i literatury przedmiotu w tym zakresie. Stawia on w niekorzystnej sytuacji podatnika, który

popadł w przejściowe trudności i nie zapłacił w terminie raty. Zamiast naliczenia odsetek proponuje się wygaśnięcie decyzji w części dotyczącej pozostałych rat.

75) Art. 283 § 1 może być wykorzystany do „nękania” niewygodnego pełnomocnika strony, co jest niedopuszczalne.

76) Art. 308 jest nie do przyjęcia ze względu na złamanie zasady *lex retro non agit*.

Wniosek końcowy:

W przedstawionym kształcie ustawa Ordynacja Podatkowa nie powinna zostać przez Sejm RP uchwalona.