

**KANCELARIA SEJMU
BIURO STUDIÓW
I EKSPERTYZ**



Biuro Studiów i Ekspertyz

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

**Opinia o projekcie ustawy
ordynacja podatkowa**

(Druk Sejmowy nr II77)

Wrzesień 1995

Prof. dr hab. Andrzej Komar

Ekspertyza

Nr 61

Projekt ustawy ordynacja podatkowa wymagać będzie w toku prac legislacyjnych zmian, na które chciałbym w tej opinii zwrócić uwagę.

I. W projekcie zawartych jest wiele delegacji ustawowych dla ministra finansów, które mają zarówno charakter obligatoryjny ("minister określi"), jak i fakultatywny ("minister może określić"). Wymaga to ustosunkowania się ze względu na doświadczenia z aktami wykonawczymi. Przede wszystkim należałoby w toku prac legislacyjnych załączyć do projektu ustawy również projekty aktów wykonawczych. Inaczej trudno będzie określić zakres i treść modyfikacji postanowień ustawy dokonanych przez ministra finansów rozporządzeniami i zarządzeniami. Doświadczenia w tym względzie nie są zbyt zachęcające.

Zbyt duża jest liczba delegacji ustawowych o charakterze legislacyjnym. Delegacje te są w znacznym stopniu nieuzasadnione. Ustawa stanowi bowiem pewną całość merytoryczną i trudno uzależniać wydanie aktów wykonawczych wyłącznie od woli ministra finansów.

Może bowiem dojść do zaniechania wydania takich aktów, choćby z powodu zmiany układu rządów koalicyjnych. Tak duża liczba delegacji ustawowych dla ministra finansów, zwłaszcza o charakterze fakultatywnym stanowić może czynnik destabilizujący prawo podatkowe. Należy przeto w toku procesu legislacyjnego postulować załączenie przez ministra finansów koniecznych aktów wykonawczych i ograniczenie lub pominięcie delegacji ustawowych o charakterze fakultatywnym. Te ostatnie dotyczą również Rady Ministrów.

II. Zdecydowany sprzeciw budzą postanowienia dotyczące deklaracji majątkowej (rozdział 17). Są to przepisy kuriozalne. Autorzy projektu nie ujawniają w uzasadnieniu doń motywów i skutków tych postanowień. Tymczasem proponowane postanowienia stanowią ingerencję w konstytucyjne prawo własności, które należy do kręgu praw podmiotowych jednostki. Jeżeli autorzy tego rozdziału sądzą, że dzięki niemu ułatwią zabezpieczenie interesów fiskalnych państwa lub ograniczą szarą strefę, to się zupełnie mylą. Potwierdza to praktyka. Nie można przyjąć argumentu o ograniczeniu wartościowym dla powstania obowiązku składania deklaracji majątkowej, gdyż raz wprowadzony przepis może być następnie modyfikowany. Ponadto skłoni on do rozwoju szarej strefy m.in. przez formalny i zarazem fikcyjny podział majątku. Ordynacja podatkowa zawiera wiele wystarczających postanowień pozwalających na opodatkowanie dochodu ze źródeł nieujawnionych. Postanowienia zawarte w rozdziale 18 projektu ustawy zasługują w całości na odrzuceniu.

III. Projekt opiniowanej ustawy wymaga w moim przekonaniu szeregu zmian, sprecyzowania pojęć itp. Postulaty tych zmian zostaną przedstawione w sekwencji postanowień projektu ustawy.

1/ Art. 12 §1 i 2 stanowią o wydawaniu przez ministra finansów, i organy podatkowe interpretacji prawa podatkowego. Kompetencja ta powinna przysługiwać wyłącznie ministrowi finansów, gdyż pozwoli to uniknąć kolizji interpretacyjnych i jej następstw dla podatnika. Wobec stosunkowo słabego rozeznania organów podatkowych w kwestiach interpretacyjnych może dojść do mozaiki interpretacyjnej, która z kolei negatywnie wpłynie na wymiar i pobór podatku.

2/ Art. 20 §2 pkt 1 lit. b stanowi, że organ podatkowy może zaniechać ustalenia zobowiązania podatkowego i poboru podatku, gdy pobranie podatku zagrażałoby "ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji". Oba te pojęcia, a mianowicie ważny interes podatnika lub jego egzystencja wymagają bliższego zdefiniowania, gdyż inaczej rozstrzygnięcie o tym będzie pozostawione dowolnemu uznaniu organów podatkowych i ich samowoli. Wówczas podatnik zmuszony jest składać skargę do sądu administracyjnego, którego orzeczenia w tej materii są zróżnicowane.

W praktyce organy podatkowe przy odmowie wniosku podatnika powtarzają jedynie dyspozycję przepisu i to bez podania zindywidualizowanego uzasadnienia faktycznego. Pojęcia ważnego interesu podatnika i interesu publicznego zawarte są w wielu przepisach projektu ustawy.

3/ Ta sama uwaga odnosi się do treści art. 33 §1 projektu ustawy, gdzie jest mowa o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego przed terminem płatności podatku. Chodzi tu o zdefiniowanie pojęcia "uzasadnionej obawy niewykonania" zobowiązania podatkowego. Jak dotąd ocena obawy należy do organów podatkowych, które interpretują ją wyłącznie profiskalnie i to często z naruszeniem ważnego interesu podatnika lub jego egzystencji. W tym zakresie istnieje daleko idąca dowolność (nie swoboda) oceny tego zjawiska ze strony organów podatkowych, która często ma cechy samowoli.

W wielu przypadkach projekt ustawy posługuje się pojęciem interesu publicznego, które również wymaga zdefiniowania, by uniknąć przyszłych sporów podatkowych.

4/ Rozważenia wymaga zakres stosowania hipoteki ustawowej i zastawu skarbowego dla zabezpieczenia zobowiązań podatkowych.

W moim przekonaniu stosowanie tych form zabezpieczenia może być zbyt częste i nieuzasadnione interesem fiskalnym państwa nie mówiąc już o interesie podatnika. Dlatego ten fragment projektu ustawy (art. 34-47) wymaga zmian.

5/ Konieczne jest uściślenie i ograniczenie zakresu odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. W obecnej edycji projektu ustawy jest ona zakreślona zbyt szeroko.

6/ Art. 140 projektu ustawy zawiera postanowienia umożliwiające ministrowi finansów i organom podatkowym publikację informacji dotyczących wysokości zapłaconych podatków lub stanu zaległości poszczególnych podatników prowadzących działalność gospodarczą.

Taki przepis stanowi nie tylko naruszenie tajemnicy skarbowej, lecz może naruszać tajemnicę handlową i bankową tych podmiotów.

Dlatego proponuję skreślenie tego postanowienia (art. 140 §1 pkt 1 i §2).

7/ Zbyt daleko idące jest upoważnienie kontrolujących do przeszukania pomieszczeń lub rzeczy (art. 153 §2). Kompetencje takie przysługują wyłącznie sądowi lub prokuratorowi i nie należy ich rozciągać na organy podatkowe.

8/ Przepisy zawarte w dziale VI mogą budzić zastrzeżenia ze względu na ich przejście z kodeksu postępowania administracyjnego. Należałoby się zastanowić nad ich pozostawieniem w tymże kodeksie i w tym względzie należałoby wysłuchać opinii osób zajmujących się tą problematyką (administratywistów). Zaletą polskiego kodeksu postępowania administracyjnego jest to, że postępowanie administracyjne jest uregulowane kompleksowo jednym aktem prawnym. Tymczasem następuje powrót do wyodrębnienia postępowania podatkowego. Ta kwestia wymaga merytorycznej dyskusji, gdyż chodzi o usytuowanie postępowania podatkowego.

9/ Art. 230 projektu ustawy zawiera postanowienia o obligatoryjnym zawieszeniu postępowania podatkowego. Z tą kwestią łączy się uregulowanie odsetek za zwłokę. Zawieszenie postępowania następuje bowiem w interesie stron i to dla wyjaśnienia okoliczności mających istotny wpływ na powstanie zobowiązania podatkowego. Trudno w takiej sytuacji obarczać podatnika odsetkami za zwłokę.

10/ Art. 240 projektu ustawy wymaga poprawki redakcyjnej, iż organ podatkowy jest związany decyzją od chwili jej wydania a nie jej doręczenia.

11/ Zastrzeżenia budzi art. 253 §2, który stanowi o wstrzymaniu wykonania decyzji, gdy strona wpłaci bezsporną kwotę zobowiązania podatkowego oraz 30% kwoty spornej. Jest to przepis zasługujący na skreślenie, gdyż w toku postępowania podatkowego trudno najczęściej rozdzielić kwotę bezsporną od spornej. Wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji dotyczy z reguły kwoty spornej i wobec tego trudno zrozumieć ideę włączenia do omawianego przepisu również kwoty bezspornej. Decyzja o tym należy do organu podatkowego i można twierdzić, że będzie ona z reguły profiskalna. O wstrzymaniu wykonania decyzji powinny decydować argumenty przedstawione przez stronę a nie zapłata przez nią trudnej do określenia kwoty bezspornej lub spornej.

12/ W art. 255 §2 należy uzupełnić, iż stanowisko organu podatkowego przekazującego sprawę organowi odwoławczemu powinno być doręczone stronie składającej odwołanie.

13/ Zbyt duża dowolność jest dostrzegalna w art. 264 projektu ustawy, gdyż wstrzymanie wykonania postanowienia zależy wyłącznie od oceny organu podatkowego. Trudno określić, co znaczy sformułowanie: "uzna to za uzasadnione".

14/ Art. 274 jest zbędny, gdyż są to przesłanki do wznowienia postępowania i w takim zakresie powinny być uregulowane.

15/ Dyskusji wymaga rozdział 20 proponowanej ustawy, który reguluje kwestię kar porządkowych. Dotyczy to zwłaszcza art. 283 §1 pkt 2 ("bezzasadnie odmówił").

16/ Art. 35 d należałoby skreślić i umożliwić rewizję osobistą pracowników nadzoru podatkowego przez organy ochrony wewnętrznej.

Chodzi o zabezpieczenie interesu kontrolowanych podmiotów przed ewent. nadużyciami lub przestępstwami.

Konkluzja

Projekt ustawy stanowi przejaw porządkowania prawa podatkowego. Wymaga on jednak zmian, na które zwróciłem uwagę. Chodzi o usprawnienie postępowania podatkowego i o zachowanie symetrii w prawach i obowiązkach organu podatkowego i podatnika. Jest to problematyka dotycząca sfery praw podmiotowych jednostki, które są konstytucyjnie chronione i nie powinny być przez ustawodawstwo podatkowe naruszane. Sądzę, że w toku dyskusji nad ostatecznym kształtem ordynacji podatkowych wiele z poruszanych kwestii zostanie zmienionych.

Poznań, dnia 11 września 1995 r.