

Andrzej Warfołomiejew

Ordynacja podatkowa : wybrane kwestie i uwagi krytyczne

Palestra 42/5-6(485-486), 15-19

1998

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.

Ordynacja podatkowa – wybrane kwestie i uwagi krytyczne

Autor był zwolennikiem przedłużenia *vacatio legis* ordynacji podatkowej (o.p.), o co początkowo wnosił rząd. Źle się stało, że rząd swój wniosek wycofał, motywując ten krok w ten sposób, że wadliwość o.p. usunąć można i trzeba możliwie szybko w trybie normalnych zabiegów legislacyjnych, czyli nowelizacji ustawy. Prace nad tą nowelizacją są już w toku, trzeba więc na ich użytek wskazywać słabe punktu o.p. i jej błędne uregulowania.

1. Ad. art. 14 o.p. i art. 121 § 1 o.p.

Niezbędne jest doprecyzowanie gwarancji zapisanej w § 6. Otóż indywidualna sprawa podatnika nie powinna być załatwiona inaczej, niż wynika z informacji, o której mówi § 4, z interpretacji, o której mówi § 1 pkt 2 (jak jest teraz) i z informacji, o której mówi art. 121 § 2 o.p. Obowiązek właściwego informowania podatnika przed wszczęciem postępowania (art. 14 § 4) i po wszczęciu powinien być związany z kategoricznie sformułowaną gwarancją dla podatnika idącą dalej niż ta zapisana w § 6 art. 14. Przepis ten bowiem zajmuje się skutkami zastosowania się przez podatnika do urzędowej interpre-

tacji prawa podatkowego (niezbyt zresztą precyzyjnie: „nie może szkodzić”: czy ma to oznaczać załączek odpowiedzialności odszkodowawczej organu, czy też taką decyzję organu, która nie powiększy dolegliwości podatnika ponad jego spodziewania przedstawione według wymagań § 5 art. 14?). Postulowany przepis powinien uzupełniać ww. gwarancję o określone działania organu (na razie określone jest tylko działanie podatnika). Otóż organ powinien być związany w załatwianiu indywidualnej sprawy podatnika, płatnika lub inkasenta udzieloną im wcześniej informacją lub interpretacją – tylko w ten sposób adresat tej informacji uzyska pewność co do sposobu swojego działania i bezpieczeństwa co do jego skutków. Zmieniony przepis powinien gwarantować podatnikowi, że w każdym przypadku po pierwsze – interpretacje wymienione w obecnym § 1 pkt 2 są wiążące zarówno dla organu podatkowego, jak i dla podatnika, który stosując się czy to do ww. interpretacji, czy to do informacji urzędowej – nie może następnie odpowiadać za powiększone zobowiązania podatkowe, przypisane mu przez organ skarbowy wbrew owym interpretacjom i informacjom.

2. Ad. art. 34 o.p.

Instytucja hipoteki ustawowej powinna być zlikwidowana. Nie ma uzasadnienia w demokratycznym państwie prawa sytuacja uprzywilejowania Skarbu Państwa i gmin w stosunku do innych podmiotów, zwłaszcza że: po pierwsze – administracja podatkowa rządowa i samorządowa ma w stosunku do podatników wystarczająco silniejszą pozycję wynikającą ze stosowania uprawnionych aktów władzy, po drugie – pewność i sprawność obrotu cywilnoprawnego wymaga stosowania tych samych reguł do wszystkich uczestników i do wszystkich podmiotów tego obrotu. Motywy likwidacji instytucji hipoteki ustawowej podane wyżej znajdują silne wsparcie w motywacji ekonomiczno-społecznej, a mianowicie w bezspornej potrzebie możliwie najsilniejszej stymulacji budownictwa mieszkaniowego. Finansowanie tego budownictwa powinno szybko wykorzystywać nowoczesnie skonstruowaną instytucję dobrze zabezpieczonego kredytu hipotecznego, czemu sprzyja uruchomiona właśnie struktura banków hipotecznych.

3. Ad. art. 82 § 1, art. 196 § 2 i art. 284 § 4 o.p.

Brak jest w przepisie art. 82 § 1 normy wyłączającej z obowiązku informacji podatkowych osoby fizyczne wykonujące te wolne zawody, które w swoich regulacjach prawnych zagwarantowane mają prawo do tajemnicy zawodowej (np. adwokaci).

Ochrona tajemnicy zawodowej w art. 196 § 2 jest nie wystarczająca. Osoby zobowiązane do zachowania tajemnicy

zawodowej powinny być dopisane do art. 195 (wykaz osób, które nie mogą być świadkami). Co innego bowiem oznacza prawo odmowy odpowiedzi na pytania (co już samo w sobie może świadczyć przeciwko klientowi przesłuchiwanego adwokata) – a co innego zakaz powoływania na świadka tegoż adwokata.

Należy równie jednoznacznie wykluczyć z art. 284 § 4 możliwość przeglądania akt i dokumentów stanowiących chronioną prawem tajemnicę zawodową oraz sporządzania z nich odpisów i notatek, np. podręczne akta adwokackie. Przedstawione wyżej postulaty mają wspólny mianownik: wzmocnienie roli i pozycji adwokata (radcy prawnego) jako pełnomocnika podatnika. Przyswieca temu przede wszystkim interes podatnika jako strony, który jest zagrożony możliwością obowiązkowego delatorstwa przez zawodowego pełnomocnika (art. 82 § 1), możliwością przesłuchania pełnomocnika jako świadka (art. 196 § 2), zamiast dopisania tego pełnomocnika do osób wymienionych w art. 195 pkt 2, możliwością przeglądania i odpisywania akt zawodowego pełnomocnika (art. 284 § 4). Przepisy powyższe w jaskrawy sposób godzą w prawa konstytucyjne człowieka, odbierając mu prawo do nie skrępowanej i nie kontrolowanej przez aparat administracji ochrony prawnej (obrony) przed działaniem tego aparatu.

4. Ad. art. 93 § 2 o.p.

W przepisie tym pominięto częstą sytuację powstawania spółki cywilnej z przedsiębiorstw podmiotów gospodarczych, gdzie również powinna być za-

gwarantowana sukcesja generalna. Praktyka gospodarcza zna częste przypadki łączenia się indywidualnych osób – podmiotów gospodarczych w małe lub średnie spółki prawa cywilnego (osobowe spółki cywilne). Takie spółki powinny mieć zagwarantowaną również tę sukcesję generalną podatkową, o której mowa w art. 93 § 2. Brak jest ku temu jakichkolwiek przeciwwskazań, zaś sukcesja taka ułatwia i stymuluje korzystne dla podmiotów i gospodarki przekształcenia.

5. Ad art. 182–185 o.p.

Środowiska prawnicze powinny aktywnie poprzeć niedawno ponownie złożoną skargę Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego na ww. przepisy, uprawniające naczelników urzędów skarbowych do żądania ujawnienia informacji stanowiących tajemnicę bankową.

Uprawnienie to przerasta uprawnienia sędziów i prokuratorów i – co ważniejsze – godzi w podstawowe dobra osobiste obywateli i ich prywatność. Naczelnicy mogą bowiem żądać od banków, domów maklerskich, towarzystw powierniczych oraz funduszy inwestycyjnych przekazania informacji dotyczących osób fizycznych, wobec których nawet nie jest prowadzone postępowanie karne lub karno-skarbowe. Wystarczy wszczęcie zwykłego postępowania podatkowego, pod byle pozorem. A podatnik nie może tej czynności naczelnika urzędu skarbowego zaskarżyć do Sądu, mimo że godzi ona w dobra osobiste podatnika.

Słusznie zauważył Rzecznik, że wgląd osób trzecich w rachunek bankowy i dokonywane na nim operacje, to to samo, co np. wgląd w cudzą korespondencję

(nie mówiąc już o złamaniu zasady tajemnicy bankowej z prawa bankowego).

We Wspólnocie Europejskiej, do której Polska aspiruje, stan majątkowy jest elementem życia prywatnego obywatela, chronionego przez cały system państwowoprawny. Ingerencja państwa w tę sferę musi być ograniczona do minimum – a nie rozszerzana, jak się dzieje w Polsce.

Coraz więcej płatności osobistych, nie tylko gospodarczych, dokonywanych jest w obrocie bezgotówkowym, przy pomocy banków. Tak więc żądania organów skarbowych kierowania do banków i innych instytucji finansowych, aby ujawniły płatności osób fizycznych (nie prowadzących działalności gospodarczej i nie będących podmiotami postępowania karnego lub karno-skarbowego – bo do takich osób ograniczył Rzecznik swoją skargę) są realizacją nieuzasadnionego prawa do bardzo daleko idącej kontroli życia osobistego obywateli. Ta kontrola jest arbitralną ingerencją w sferę prywatności. Przy czym ingerencja ta nie jest tamowana możliwością zaskarżenia właściwą dla demokratycznego państwa prawa, co podkreślił Rzecznik. Decyzję bowiem, czy i kiedy w postępowaniu podatkowym można zażądać omawianych informacji i naruszyć tajemnicę bankową, pozostawiono uznaniu naczelnika urzędu skarbowego. Występuje on z takim wnioskiem legitymując się własnym postanowieniem, po uprzednim wezwaniu podatnika do dobrowolnego udzielenia stosownych informacji. Odmowa podatnika nie ma znaczenia, zaś podatnik tej sytuacji nie może zaskarżyć do sądu. Sytuacji takiej nie usprawiedliwia ani walka z tzw. szarą sferą gospodarczo-podatkową (bo nie wolno do-

mniemywać, że wszyscy podatnicy działają w tej strefie), ani prawo wspólnotowe (np. wymogi OECD, na które skutecznie powołało się Ministerstwo Finansów przy rozpoznawaniu przez Trybunał Konstytucyjny poprzedniej analogicznej skargi Rzecznika, złożonej w innym stanie prawnym).

Jak słusznie zauważyła Danuta Frey w „Rzeczpospolitej” z 25–26 kwietnia 1998 r. (artykuł na w. omawiany temat) – nie budzące wątpliwości międzynarodowe zobowiązania do skutecznej walki z tzw. praniem brudnych pieniędzy nie mogą prowadzić do przekraczania granic prawa.

6. Ad. art. 230 o.p. w kontekście art. 234 o.p.

Cała instytucja uregulowana w art. 230 powinna ulec likwidacji, jako praktycznie sprzeczna z zasadą zapisaną w art. 234. Odwołujący się nie może być narażony na skutki faktu, iż organ rozpatrujący odwołanie zauważy błąd na niekorzyść fiskusa i skieruje sprawę do ponownego rozpoznania; jest to przecież ewidentne przerzucenie na podatnika skutków błędu urzędu, w innym miejscu słusznie wykluczone (art. 14 § 6). Zachowanie w ordynacji podatkowej tej konstrukcji (art. 230), która była rażącym wyjątkiem zarówno w samym k.p.a., jak i w stosunku do innych procedur – jest kuriozalnym i wstydliwym dowodem braku poszanowania konstytucyjnych praw człowieka do sprawiedliwych i bezpiecznych procedur administracyjnych, które nie powinny być inne od procedur sądowych gwarantujących nie pogarszanie sytuacji odwołującego się na skutek rozpoznania jego odwoła-

nia (przy jednoczesnym braku odwołania strony przeciwnej). W tej samej przeciwieństwie ordynacji zabrania się przerzucania skutków błędu organu na podatnika (art. 14 § 6). A czym jest, jeśli nie błędem organu, zauważona dopiero przez organ odwoławczy okoliczność zbyt niskiego opodatkowania podatnika, który się odwołuje nawet od takiego opodatkowania? Dlaczego w takim przypadku podatnik ma za ten błąd organu zapłacić?

7. Ad. art. 260 o.p.

Dlaczego zapisaną w tym przepisie odpowiedzialność odszkodowawczą ograniczono tylko do szkody rzeczywistej (*damnum emergens*), pozostawiając bez regulacji utracone korzyści (*lucrum cessans*)? Na postawione tak pytanie brak jest sensownej odpowiedzi (oczywiście poza czysto fiskalną, tj. ochroną budżetu). Opodatkowanie z reguły towarzyszy aktywności gospodarczej i zawodowej. Postawienie podatnika pod prężeniem odpowiedzialności podatkowej i wpędzenie go w tryby procedury podatkowej, jeżeli nie zatrzymuje tej aktywności, to znacznie ją ogranicza. Podatnik ponosi więc z tego tytułu szkody nie tylko rzeczywiste, ale i hipotetyczne (utracone korzyści). Jeśli się okaże, że to podatnik jednak miał rację, to często zostaje mu już tylko ta racja, bo albo musiał w międzyczasie zlikwidować działalność, albo wypadł z rynku i z trudem wraca. Powinna tu działać na korzyść podatnika ta sama zasada, która działa na korzyść fiskusa w innej sytuacji: organ niekiedy stosuje metodę szacunkowego ustalenia obrotu – a więc podobnymi kryteriami podatnik powi-

nien szacować i odzyskiwać od organu swoje utracone korzyści.

8. Ad. art. 264 o.p. i następne

Dlaczego nie stworzono stronie gwarancji zwrotu kosztów zastępstwa prawnego (pełnomocnika) w przypadku i w zakresie „wygrania” sprawy z urzędem? Zwłaszcza, że stworzono rejestr kosztów obciążających stronę a poniesionych przez urząd (art. 267). Procedura podatkowa, jak każda inna, bywa na tyle skomplikowana (podobnie jak i materialne prawo podatkowe), że niezbędne staje się dla podatnika korzystanie z zawodowych pełnomocników (adwokaci, radcowie prawni, doradcy podatkowi). Strona opłacająca takiego pełnomocnika jest w gorszej sytuacji od strony w procesie sądowym, która wygrywając sprawę wygrywa również koszty zawodowego zastępstwa. W procedurze podatkowej brak jest sensownego wytłumaczenia takiego rozwiązania (poza oczywiście wytłumaczeniem fiskalnym, budżetowym).

W tym celu państwo stosuje wobec podatnika akt władzy w sposób błędny, przegrywa z nim postępowanie podatkowe – i każe mu jeszcze za to płacić. Nie wytrzymuje to krytyki. Koszty zastępstwa powinny być wprost zapisane do rejestru z § 1 art. 265, a nie dorozumiane w treści § 2 tego artykułu (na dodatek – uznaniowo). Zwłaszcza, że w kierunku odwrotnym ustawodawca bardzo profiskalnie i kategorycznie obciąża podatnika kosztami szczegółowo wymienionymi w art. 267 § 1 (a nawet może żądać stosownej zaliczki – § 2). Jest to rażąca nierównoprawność (zakazowana zresztą w k.p.a.).

Już tylko przykładowo wybrane i przedstawione wyżej mankamenty o.p. skłaniają do wniosku o konieczności gruntownej nowelizacji tej ustawy, nowelizacji przede wszystkim porządkującej procedurę, ale również prawidłowo formułującej zasady ogólne prawa podatkowego funkcjonujące wraz z tą procedurą.