

Prof. zw. dr hab. Teresa Dębowska-Romanowska

Wydział Prawa i Administracji

Katedra Prawa Finansowego

Do Komisji Finansów Publicznych –
Podkomisja Stała d/s Monitorowania
Systemu Podatkowego

za pośrednictwem Biura Analiz
Sejmowych

Szanowna Komisjo !

Propozycję wykonania oceny Projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, przedstawionego przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej 9 grudnia 2014 r.(druk sejmowy nr 3018) – otrzymałam bardzo późno, zważywszy na ciężar gatunkowy regulowanej materii. Przesłano mi go pocztą mailową, którą odebrałam 9 marca br.

Czuję się zatem zwolniona z obowiązku bardziej szczegółowego odniesienia się do poszczególnych proponowanych zmian; uczynią to (lub uczynili) z pewnością lepiej inni. Tym bardziej, że zmiany te - moim zdaniem - idą w prawidłowym kierunku, jeśli chodzi o odzwierciedlenie systemu wartości, któremu służą.

Jeśli mam być przydatna jako konstytucjonalista – specjalista prawa finansowego oraz sędzia Trybunału Konstytucyjnego w stanie spoczynku – to w dwu sprawach.

Pierwsza sprawa to sprawa dodania art. 2a do Ordynacji – popularnie zwana

„wprowadzeniem zasady *in dubio pro tributario*”

Drugą ważną sprawą jest zmiana art. 81 par. 2 czyli zniesienie obowiązku składania uzasadnienia do korekty deklaracji podatkowej, a w następstwie także zmiana brzmienia art. 16a kks.

Jeśli chodzi o pierwszą kwestię – to trzeba odpowiedzieć najpierw na pytanie czy wprowadzenie zasad ogólnych do Ordynacji może mieć znaczenie gwarancyjne dla podatników (potencjalnych podatników)?

Odpowiedź może być pozytywna tylko pod jednym warunkiem, że ich stosowanie i przestrzeganie przez organy i sądy zostanie skutecznie „wymuszone” orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego i Naczelnego Sadu Administracyjnego – w trybie art. 8 ust. 1 i 2 Konstytucji, to znaczy poprzez przypomnienie o obowiązku bezpośredniego stosowania Konstytucji, jako najwyższego prawa w RP.

Za bezpośrednie stosowanie Konstytucji uważać należy nie tylko usuwanie przez TK ustaw, których postanowienia są wprost i w sposób oczywisty sprzeczne z Konstytucją (nielicznych) ale także wykładnię w zgodzie z Konstytucją, to zaś stanowi obowiązek wszystkich władz i organów w Polsce (art. 8 ust. 1 Konstytucji).

Tak więc respektowane i skuteczne będą te zasady ogólne Ordynacji, które stanowić będą rozwinięcie i przetworzenie zasad konstytucyjnych – utrwalonych orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego. Tylko Trybunał ma wyłączne prawo usuwania z polskiego porządku prawnego ustaw nie odpowiadających konstytucyjnym wymaganiom stawianym ustawom podatkowym. To orzecznictwo TK oraz orzecznictwo sądów administracyjnych określa, jaki akt normatywny w polskim porządku prawnym odpowiada cechom „ustawy podatkowej” tj. takiej, o której mowa w Konstytucji.

Podwójne jest znaczenie gwarancyjne tak rozumianych standardów konstytucyjnych. Po pierwsze są one skierowane do ustawodawcy, przed którym stawiają wymaganie kwalifikowanej określoności ustawy podatkowej, to znaczy takiego zdefiniowania podmiotu, przedmiotu i stawek podatkowych w ustawie, by w pełni przewidywalna była dla każdego kwota podatku, co wynika wprost z art. 217 cz. 2-ga.

Po wtóre, gwarancyjne znaczenie tych standardów skierowane jest również do organów stosujących prawo.

Przekłada to się w równym stopniu na sposób rozstrzygania spraw podatkowych jak i na uzasadnienie każdej decyzji. Należy pamiętać, że zasada ta – ugruntowana orzecznictwem – nie jest odpowiednikiem paremii *in dubio pro tributario*, gdyż z art. 217 cz. 2 wynika zasada jednej i jedynej kwoty podatku takiej samej dla wszystkich, których dotyczy taki sam podatkowy stan faktyczny.

Dążenie do zapewnienia jednolitości opodatkowania w skali kraju jest obowiązkiem wszystkich organów i władz państwa jako podstawowa legitymacja nakładania ciężaru podatkowego i innych obowiązków. Rezygnowanie z niej byłoby zatem nie tylko niebezpieczne, ale i sprzeczne z Konstytucją.

Gwarancyjny charakter art. 217 polega na tym, iż ustawa która nie spełnia wprost wymagań kwalifikowanej określoności tekstu ustawy, lub której nieokreśloność jest następstwem niewywiązania się z obowiązku należytego poinformowania każdego o obowiązującym stanie prawnym – nie jest ustawą podatkową.

Jest to bardzo ważna cecha polskiej Konstytucji, a zarazem naszej tożsamości kulturowej. Art. 217 jest bowiem bardzo radykalny w swych rozwiązaniach. Nie ustanawia on materialnych granic opodatkowania, ale za to formułuje bardzo wysokie wymagania kwalifikowanej określoności ustaw podatkowych w relacji do przeciętnej świadomości prawnej adresatów danego obowiązku podatkowego. Chodzi o to, by adresat był w stanie sam bez korzystania z pomocy prawnej lub korzystając z niej tylko tam, gdzie chodzi o podmioty grupowe mające obsługę prawną, mógł ustalić, czy podlega obowiązkowi podatkowemu i w jakiej wysokości podatek poniesie lub ponieśłby.

Z tego punktu widzenia w świetle polskiej konstytucji nie istnieją sytuacje „nie dających się usunąć wątpliwości, co do treści przepisów prawa podatkowego”, gdyż w takiej sytuacji w ogóle nie można mówić o powstaniu obowiązku podatkowego, ani też tym bardziej zobowiązania podatkowego.

Ponadto organy podatkowe w Polsce nie są od rozstrzygania „nie dających się usunąć wątpliwości”. To nie mieści się w ich właściwości. Takie brzmienie

proponowanego przepisu 2a zatem - niezależnie od tego, czy jest zgodne z zasadą jednej i jedynej kwoty podatku (o której to kwocie mówi art. 217 cz. 2) czy nie, nie ma żadnego znaczenia gwarancyjnego. Jest bowiem rzeczą oczywistą, że w świetle Konstytucji w takiej sytuacji w ogóle nie może powstać obowiązek ani zobowiązanie podatkowe. Nie ma też „podatnika”. Inaczej mówiąc nie dające się usunąć wątpliwości dyskwalifikują taką ustawę, jako ustawę podatkową.

Jest rzeczą inną, że nie wszystkie podatkowe stany faktyczne dadzą się zdefiniować ustawodawcy tak, by z ustawy podatkowej wynikało wprost, jaka kwota podatku jest (będzie) należna. W takich sytuacjach na ustawodawcy spoczywa obowiązek albo dodania definicji dla potrzeb podatkowych, albo dokonania informacji (interpretacji) z urzędu. Jest to widoczne zwłaszcza, gdy ustawodawca definiuje podatkowy stan faktyczny w zakresie przedmiotu i podstawy opodatkowania w oparciu o cywilistyczny kształt zdarzeń znaczących podatkowo. Konieczne bywa dokonanie interpretacji ogólnej w oparciu o ukształtowaną linię orzeczniczą, jednak zawsze w ten sposób, by nie rozszerzać *per analogiam* zakresu podmiotowo-przedmiotowego podatku. Zastosowanie takiej interpretacji nie jest i nie może być kwestią wyboru Ministra Finansów. Niejednoznaczność określenia przedmiotu i elementów składowych podstawy musi być bowiem uwarunkowana obiektywnie.

Inaczej mówiąc, ryzyko wynikające nawet z obiektywnie uzasadnionej niedostatecznej określoności normy podatkowej musi spoczywać na państwie nie na podatnikach. Ono też odpowiada za właściwy system informacji i pomocy prawnej dla każdego, kto może potencjalnie wejść w pole obowiązku podatkowego. Nie zwalnia to jednak organów podatkowych z obowiązku określenia (ustalenia) owej jednej i jedynej kwoty podatku, gdyż organy te odpowiadają za realizację zobowiązań podatkowych oraz jednolite wobec wszystkich standardy stosowania prawa. Z tej odpowiedzialności organy nie mogą zrezygnować. Stąd też odróżnić należy kwotę należnego podatku od innej mniejszej niż podatek kwoty do zapłaty. Ta mniejsza kwota nie jest podatkiem lecz jest zrównana w skutkach z uiszczeniem podatku. Jest to fundament równości i bezpieczeństwa prawnego wszystkich podmiotów.

Na ile zapewnienie jednolitości rozstrzygania jest możliwe, a rozbieżności orzecznicze, choć nieuniknione, będą skutecznie usuwane, to sprawa inna. Tutaj

zawsze przysługuje podmiotowi podatkowemu prawo do korzystniejszej dla niego interpretacji przepisów podatkowych przy samoobliczeniu (samowymiarze) podatku. Wynika to z naturalnej godności człowieka (art. 30 Konstytucji), w której mieści się naturalna skłonność do wybierania rozwiązań korzystniejszych dla siebie. Wybór korzystniejszej interpretacji przepisów podatkowych, to wszakże nie to samo, co nierzetelne (niepełne lub zafałszowane) przedstawienie stanu faktycznego. To drugie łączy się z nagannością postępowania.

Organ określając następnie należną kwotę podatku nie powinien wyciągać ujemnych konsekwencji wobec podatnika w postaci odsetek za zwłokę, a tym bardziej odpowiedzialności karnej. Podatnik bowiem zastępuje w stosunku do samego siebie organ podatkowy w zakresie, w jakim naturalnym odruchem świadomego człowieka jest wybieranie rozwiązania korzystniejszego, jeśli istnieje wybór pomiędzy sprzecznymi liniami orzecznictwa. Nie można jednak wówczas mówić, że w takich razach sam podatek jest mniejszy, gdyż takie zasady łamią fundamentalne poczucie równości i bezpieczeństwa. Zwłaszcza, że to ci, którzy korzystają z kwalifikowanej pomocy prawnej łatwiej będą w stanie udowodnić, że z powodu nie dających się usunąć rozbieżności interpretacyjnych powinni zapłacić „mniejszą” kwotę podatku (której w świetle Konstytucji po prostu nie ma).

Jeśli jednak podatnik własną aktywnością wywołał stanowisko w zakresie wykładni prawa podatkowego, to jest zrozumiałe, że skorzysta z tej wykładni, jeśli ona mu sprzyja i zapłaci mniejszą kwotę niż należny podatek. Do tego dochodzą konieczne gwarancje procesowe, jakie wynikają z zasady państwa prawnego, a więc np. stabilności ostatecznych decyzji, czy innych rozstrzygnięć dających podatnikom możliwość zapłacenia kwoty niższej, niż podatek należny, czy z zasady zakazu reformationis... i wielu innych.

Dlatego proponuję, by w art. 2a zapisano:

1. NIE DOMNIEMUJE SIĘ ISTNIENIA OBOWIĄZKU PODATKOWEGO ANI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO, PONAD TO, CO WYNIKA WPROST Z USTAWY PODATKOWEJ.
2. KAŻDY MA PRAWO DO UZYSKANIA INFORMACJI NA PIŚMIE O OBOWIĄZUJĄCYCH GO PRZEPISACH PODATKOWYCH, W CELU

POWOŁYWANIA SIĘ NA NIĄ PRZED ORGANAMI PODATKOWYMI I SĄDOWYMI W SPRAWIE O UISZCZENIE NALEŻNOŚCI; NIE NARUSZA TO ZASADY, ŻE TYLKO JEDNA KWOTA MOŻE BYĆ UZNANA ZA NALEŻNĄ KWOTĘ PODATKU.

Jeśli chodzi o drugi problem, czyli zniesienia obowiązku składania uzasadnienia do korekty deklaracji podatkowej, to moje uwagi nie są krytyczne, ale wyrażają obawy natury aksjologicznej. Chodzi o to, iż istnienie takiego obligatoryjnego uzasadnienia wzmacnia przesłanki zastosowania art. 16a kks. Jest to bowiem w istocie akt „samousprawiedliwienia się” podatnika mający uzasadniać odstępnie od karania, podczas, gdy art. 54 kks czyni z nas wszystkich potencjalnie winnych, tzn. działających w zamiarze narażenia interesu fiskalnego państwa na uszczerbek.

Zdaję sobie sprawę, że uzasadnienia korekty miały charakter w dużej mierze niepoddający się sprawdzeniu, w dodatku nie miały one znaczenia dla określenia właściwej kwoty zaległości podatkowej. Tym niemniej czyniły art. 16a kks bardziej uzasadnionym aksjologicznie.

Wydaje się też, że zwrot „prawnie skuteczna w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa korekta deklaracji” jest niedostatecznie precyzyjny (por. art. 274 O.p.).