



**Opinia do ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa  
oraz o zmianie niektórych innych ustaw**

Uchwalona w dniu 20 maja b.r. ustawa stanowi rezultat prac Sejmu nad projektem senackim wniesionym 3 czerwca 2004 r. (druk sejmowy nr 3019) oraz projektem rządowym wniesionym 28 października 2004 r. (druk sejmowy nr 3417).

Projekt senacki ograniczał się do zmiany art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej, zmierzającej do tego, aby stronie, która poniosła szkodę na skutek wydania decyzji, która następnie została uchylona w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzono nieważność tej decyzji, służyło odszkodowanie za poniesioną szkodę (a nie rzeczywistą szkodę – jak w dotychczasowym brzmieniu). W wyroku z dnia 23 września 2003 r. (sygn. akt K 20/02) Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż przepis ten w części ograniczającej odszkodowanie za niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej do rzeczywistej szkody, jest niezgodny z art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Zdaniem Trybunału odszkodowanie przewidziane w tym przepisie powinno obejmować zarówno stratę jakiej doznało mienie poszkodowanego (tzw. *damnum emergens*) jak i utraconą korzyść, jakiej poszkodowany mógł się spodziewać, gdyby mu szkody nie wyrządzono (tzw. *lucrum cessans*), wymaga tego bowiem - od dnia 17 października 1997 r. - przepis art. 77 ust. 1 Konstytucji, w myśl którego każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej. Rozwiązanie wzorowane na projekcie senackim znalazło się w uchwalonej przez Sejm ustawie.

Projekt rządowy także bowiem uwzględniał wspomniane orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, w przypadku jednak poniesienia przez stronę szkody na skutek wydania decyzji, która następnie została uchylona w wyniku wznowienia postępowania, projekt ten uzależniał prawo do pełnego odszkodowania (obejmującego także utracone korzyści) - od przyczynienia się organu do powstania okoliczności stanowiącej przesłankę wznowienia postępowania.

W projekcie rządowym podjęto także próbę rekonstrukcji tzw. klauzuli obejścia prawa podatkowego - w celu wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03), w którym Trybunał orzekł, iż art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej

jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji. Przepis art. 24b § 1 zobowiązywał organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygające sprawy podatkowe, do pominięcia skutków podatkowych czynności prawnych w razie udowodnienia, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku. Ostatecznie w uchwalonej przez Sejm ustawie zobowiązano organ podatkowy do wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe.

Ponadto uchwalona przez Sejm ustawa:

- dostosowuje przepisy prawa podatkowego do zmienionego prawa wspólnotowego tj. dyrektywy dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych podatków konsumpcyjnych i podatków od premii ubezpieczeniowych oraz dyrektywy o opodatkowaniu dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek,
- wprowadza instytucję porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych - zabezpieczającą powiązane podmioty krajowe i zagraniczne przed zarzutem zaniżania cen w transakcjach pomiędzy tymi podmiotami,
- umożliwia skorygowanie przez organ podatkowy błędów rachunkowych i innych oczywistych omyłek w złożonej przez podatnika deklaracji, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekroczy kwoty 1 000 zł,
- umożliwia zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych w formie gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej, poręczenia banku, weksła, czeku, zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski oraz depozytu w gotówce,
- wprowadza ułatwienia w zakresie składania deklaracji i podań za pomocą środków komunikacji elektronicznej,
- porządkuje przepisy dotyczące ulg w spłacie zobowiązań podatkowych tj. umożliwiające w określonych przypadkach odroczenie terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej, rozłożenie zapłaty na raty, umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowych.

Szczegółowe uwagi do opiniowanej ustawy przedstawiono poniżej wyjaśniając propozycje poprawek.

1) *w art. 1 w pkt 7, w art. 14e § 2 otrzymuje brzmienie:*

*"§ 2. Przepisy art. 14a-14d stosuje się odpowiednio, z tym że termin, o którym mowa w art. 14b § 3, wynosi 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku.";*

Przepis dodawanego art. 14e § 2 nie precyzuje, czy 6-miesięczny termin na wydanie pisemnej interpretacji w zakresie postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to:

- termin po upływie którego organ, który nie wydał postanowienia interpretacyjnego, jest związany stanowiskiem podatnika zawartym we wniosku (art. 14b § 3), czy
- termin przedłużony, o którym mowa w art. 14b § 4.

Powyższa propozycja wskazuje, iż chodzi o termin, o którym mowa w art. 14b § 3, i jednocześnie wyklucza stosowanie do tego rodzaju interpretacji (wydawanych przez Ministra Finansów) przepisu art. 14b § 4.

2) *w art. 1 w pkt 18, w art. 33e skreśla się § 3;*

Przepisy dodawanego art. 33e nie określają jakie warunki powinien spełniać bank lub zakład ubezpieczeń (poza normalnymi wymaganiami stawianymi tym instytucjom), aby mógł udzielać gwarancji lub poręczeń w celu zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Pozostawienie tej kwestii uznaniu Ministra Finansów, który ma określić wykaz gwarantów i poręczycieli w drodze rozporządzenia "uwzględniając możliwość wywiązywania się przez nich z przyjętych zobowiązań" budzi poważne zastrzeżenia z punktu widzenia wynikających z Konstytucji:

- zasady określoności przepisów prawa,
- zasady wyłączności ustawy w sprawach wolności i praw i dopuszczalności ingerencji w konstytucyjne wolności i prawa,
- wymagań dotyczących upoważnienia do wydania aktu podustawowego.

Identyczne wątpliwości budzi obowiązujący art. 52 Prawa celnego, który jak wynika z uzasadnienia projektu rządowego, stanowił wzór dla projektodawcy art. 33e Ordynacji podatkowej.

Należy dodać, iż zgodnie z uchwalonymi przez Sejm przepisami organ

podatkowy może odmówić przyjąć zabezpieczenia w formie poręczenia lub gwarancji. Wydaje się, że skorzystanie z tej możliwości będzie zasadne w tych przypadkach, w których w ocenie organu podatkowego istnieją zastrzeżenia co do możliwości wywiązania się banku lub zakładu ubezpieczeń z przyjętego zobowiązania.

- 3) *w art. 1 w pkt 19, w pkt 3 wyraz "wspólnika" zastępuje się wyrazem "wspólników";  
w art. 9 w pkt 1, w pkt 3 wyraz "wspólnika" zastępuje się wyrazem "wspólników";*

Zmieniane przepisy dotyczące jednego z przedmiotów hipoteki przymusowej wymagają doprecyzowania polegającego na użyciu liczby mnogiej zamiast pojedynczej.

- 4) *w art. 1 dodaje się pkt 22a w brzmieniu:*

*"22a) w art. 51 § 2 otrzymuje brzmienie:*

*"§ 2. Za zaległość podatkową uważa się także niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek, w tym również zaliczkę, o której mowa w art. 23a, lub ratę podatku.";"*

Zmiana wprowadzona przez Sejm do art. 23a Ordynacji podatkowej wymaga zmiany odesłania w art. 51 § 2.

- 5) *w art. 1 w pkt 33 w lit. c, w § 6 w pkt 1 wyrazy "w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe" zastępuje się wyrazami "w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe";*

Wszczęcie postępowania w sprawie o jedno tylko przestępstwo lub wykroczenie skarbowe związane z niewykonaniem zobowiązania podatkowego powinno spowodować zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania.

- 6) *w art. 1 w pkt 35, w art. 71 wyraz "Przepis" zastępuje się wyrazem "Przepisy";*

Art. 70 zawiera wiele przepisów, dlatego odesłanie do tego artykułu zawarte w art. 71 wymaga doprecyzowania.

- 7) *w art. 1 w pkt 48 w lit. d, w § 7 w pkt 2 skreśla się wyrazy "art. 82";*

Propozycja usunięcia zbędnych wyrazów.

- 8) w art. 1 w pkt 57, w art. 117 w § 1 wyraz "majątkowe" zastępuje się wyrazem "podatkowe";

W nowelizowanym przepisie art. 117 § 1 chodzi o zaległości podatkowe, a nie majątkowe.

- 9) w art. 1 skreśla się pkt 113-115, 119 i 120;

w art. 30 w pkt 1 skreśla się wyrazy "art. 1 pkt 113-115, pkt 119 i pkt 120,";

Treść odnośników do przepisów ustawy nie jest fragmentem samego aktu normatywnego, nie powinna więc być przedmiotem nowelizacji tego aktu. W opiniowanej ustawie po raz pierwszy zastosowano zabieg polegający na dodaniu w nowelizacji nowych odnośników po odnośnikach, które wprowadził redaktor tekstu jednolitego ustawy nowelizowanej. Niezależnie od przyczyn, które legły u podstaw zastosowania takiej techniki, należy ją ocenić negatywnie, mając na względzie, iż działalność legislacyjna Sejmu (i Senatu) powinna dotyczyć tekstu ustawy, a nie odnośników do jej przepisów. Po opublikowaniu opiniowanej nowelizacji w Dzienniku Ustaw stosunkowo niedawno ogłoszony tekst jednolity Ordynacji podatkowej i tak straci swoją aktualność. Mimo urzędowego charakteru informacji zawartych w odnośnikach do tego tekstu, należy mieć świadomość, iż są to tylko informacje i w przypadku nowelizacji dokonującej zmiany w tym tekście jednolitym lub zmieniającej *vacatio legis* wcześniej dokonanych zmian (tak jak opiniowana nowelizacja) niektóre z tych informacji staną się nieaktualne.

- 10) w art. 6 w pkt 2 w lit. a, w ust. 6a wyrazy "darowizny, o których mowa w ust. 1 pkt 9 oraz wynikające z odrębnych ustaw" zastępuje się wyrazami "darowizny, o których mowa w ust. 1 pkt 9, oraz darowizny odliczane na podstawie odrębnych ustaw";

Opiniowana ustawa w części nowelizującej ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych wymaga doprecyzowania, albowiem wskazanie, iż określonych wpłat, o które zmniejsza się podatek, nie uważa się za darowizny "wynikające z odrębnych ustaw" może nie zostać odczytane zgodnie z intencją projektodawcy.

- 11) w art. 7 w pkt 5 i 6:

a) w lit. a wyraz "Państwa" zastępuje się wyrazem "Państwo",

b) w lit. b otrzymuje brzmienie:

"b) dodaje się lp. 25 w brzmieniu:

25	Konfederacja Szwajcarska	spółki utworzone według prawa szwajcarskiego, określane jako: "société anonyme"/"Aktiengesellschaft"/"società anonima", "société á responsabilité limitée"/"Gesellschaft mit beschränkter Haftung"/"società a responsabilità limitata", "société en commandite par actions"/"Kommanditaktiengesellschaft"/"società in accomandita per azioni";
----	--------------------------	--

W części nowelizującej załączniki do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych opiniowana ustawa wymaga poprawek dostosowujących brzmienie dodawanej treści do obowiązującego tekstu załącznika nr 4 i 5. Przede wszystkim chodzi o dodanie wprowadzenia do wyliczenia spółek, tj. wyrazów "spółki utworzone według prawa szwajcarskiego, określane jako:".

12) *art. 29 otrzymuje brzmienie:*

*"Art. 29. Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 290a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa zachowują moc do czasu wejścia w życie nowych przepisów wykonawczych, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2005 r."*

Wejście w życie przepisu art. 29 w brzmieniu uchwalonym przez Sejm spowoduje, iż z dniem 31 grudnia 2005 r. stracą moc:

- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 grudnia 2000 r. w sprawie szczegółowych zasad poboru podatku od czynności cywilnoprawnych,
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 grudnia 2000 r. w sprawie sposobu pobierania, zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej oraz sposobu prowadzenia rejestrów tej opłaty,
- rozporządzenie Ministra Finansów i Ministra Sprawiedliwości z dnia 20 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu poboru przez notariuszy podatku od spadków i darowizn, prowadzenia rejestru podatku oraz trybu wykonywania przez notariuszy czynności związanych z poborem podatku.

Zgodnie z art. 30 pkt 3 nowelizacji nowe przepisy wykonawcze w tych sprawach będą mogły wejść w życie dopiero 16 sierpnia 2006 r. Aby zapobiec powstaniu luki prawnej należy w art. 29 wskazać, o które przepisy wykonawcze chodzi. Analiza opiniowanej nowelizacji prowadzi do wniosku, iż w grę może wchodzić jedynie rozporządzenie wydane na podstawie art. 290a Ordynacji podatkowej.