

Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej

*przygotowane przez
Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego*

Warszawa, dnia 6 maja 2015 r.

Spis treści

Wprowadzenie	5
Część A. Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej.....	6
I. Potrzeba regulacji.....	6
II. Zakres przedmiotowy i cele nowej ordynacji podatkowej	10
1. Zadania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego.....	10
2. Zakres przedmiotowy nowej ordynacji podatkowej	11
3. Cele nowej ordynacji podatkowej	15
III. Założenia nowej ordynacji podatkowej, których celem jest ochrona praw podatnika...	17
1. Zasady ogólne prawa podatkowego	17
2. Podstawowe prawa i obowiązki podatnika	25
3. Niewładcze formy działania organów podatkowych	32
3.1. Cel rozszerzenia katalogu niewładczych form działania organów podatkowych	32
3.2. Informacje i wsparcie dla podatnika	34
3.3. Interpretacje przepisów prawa podatkowego	36
3.4. Procedura konsultacyjna.....	40
3.5. Porozumienie między podatnikiem a organem podatkowym	44
3.6. Mediacja podatkowa	46
3.7. Ramy prawne programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy	48
4. Podstawowe pojęcia i definicje	50
5. Reprezentacja i pełnomocnictwo.....	57
6. Ulgi uznaniowe	59
7. Przedawnienie zobowiązań podatkowych.....	61
7.1. Wyróżnienie przedawnienia prawa do wymiaru oraz prawa do poboru podatku	61
7.2. Terminy przedawnienia prawa do wymiaru oraz prawa do poboru.....	66
7.3. Ograniczenie możliwości przedłużania okresu przedawnienia.....	69
8. Nadpłaty i zwroty podatku	71
8.1. Kompleksowa regulacja instytucji nadpłaty.....	71
8.2. Modyfikacja definicji nadpłaty	71
8.3. Konstrukcja przepisów z maksymalnym ograniczeniem kazuistyki.....	72
8.4. Rozszerzenie kręgu podmiotów uprawnionych do uzyskania nadpłaty.....	73
8.5. Uproszczenie procedury dochodzenia nadpłat i zwrotów podatku	73
8.6. Rozszerzenie oprocentowania nadpłat	75
9. Komunikacja elektroniczna.....	76
10. Tajemnica skarbowa.....	78
11. Skargi i wnioski.....	80
IV. Założenia nowej ordynacji podatkowej, których celem jest zwiększenie skuteczności i efektywności wymiaru oraz poboru zobowiązań podatkowych	81
1. Postępowanie podatkowe	81

1.1. Kompleksowe uregulowanie procedur podatkowych w ordynacji podatkowej...	81
1.2. Uprozczone postępowanie podatkowe	83
1.3. Rozprawa w postępowaniu podatkowym.....	85
1.4. Wydłużenie terminu wniesienia odwołania/zażalenia	86
1.5. Środki zwalczania przewlekłości postępowania i bezczynności organu podatkowego	87
1.6. Nowoczesne środki komunikacji	89
1.7. Utrwalanie czynności dowodowych technikami audio/video	90
1.8. Wzmocnienie mocy dowodowej oświadczenia strony.....	91
1.9. Konfrontacja podczas przesłuchania.....	91
1.10. Ocena dowodów w zakresie wskazanym w prawie	91
1.11. Zawieszenie postępowania na wniosek strony.....	92
1.12. Rygor natychmiastowej wykonalności.....	93
1.13. Modyfikacje w trybach nadzwyczajnych (wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji)	94
1.14. Uporządkowanie i miarkowanie kar porządkowych.....	94
1.15. Standaryzacja formularzy wniosków	95
1.16. Limit bagatelności postępowania podatkowego	95
2. Procedura ustalania wartości rynkowej rzeczy i praw majątkowych.....	96
3. Organy podatkowe i ich właściwość	97
3.1. Państwowe organy podatkowe	97
3.2. Samorządowe organy podatkowe.....	99
4. Kontrola podatkowa	103
5. Czynności sprawdzające	105
6. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	107
7. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego	114
8. Odpowiedzialność podatkowa i następstwo prawne	115
9. Deklaracje podatkowe	117
10. Solidarność w prawie podatkowym	121
11. Zaległość podatkowa.....	124
12. Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna.....	125
13. Terminy	127
14. Zaświadczenia	128
15. Postępowanie w razie zaginięcia lub zniszczenia akt	129
16. Udział prokuratora.....	129
17. Spory o właściwość i spory kompetencyjne	130

Część B. Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej - podstawowe postulaty 132

I. Potrzeba regulacji.....	132
II. Zakres i cele nowej ordynacji podatkowej	133
1. Zadania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego.....	133
2. Zakres przedmiotowy nowej ordynacji podatkowej	134

3. Cele nowej ordynacji podatkowej	135
III. Instytucje służące realizacji podstawowych celów nowej ordynacji podatkowej.....	136
1. Zasady ogólne prawa podatkowego	136
2. Podstawowe prawa i obowiązki podatnika	140
3. Ujednolicenie siatki pojęciowej ogólnego prawa podatkowego	141
4. Niewładcze formy działania organów podatkowych	142
5. Uwzględnienie specyfiki samorządowych organów podatkowych oraz pobieranych przez nie podatków i opłat	145
6. Zwiększenie efektywności i szybkości postępowania podatkowego	146
7. Wydłużenie terminu do złożenia środka zaskarżenia.....	146
8. Zawieszenie postępowania w związku ze sprawą reprezentatywną	147
9. Zwiększenie stabilizacyjnej funkcji przedawnienia	147
10. Zwiększenie roli czynności sprawdzających.....	149
11. Uporządkowanie procedury kontroli podatkowej	150
12. Komunikacja elektroniczna.....	151
13. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	153
14. Usystematyzowanie i rozszerzenie zakresu stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych	155
15. Zmiany w zakresie nadpłat i zwrotów podatku.....	155
16. Reprezentacja w prawie podatkowym.....	157

Wprowadzenie

Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej są dokumentem składającym się z dwóch części. W pierwszej z nich (część A) przedstawione zostały cele nowej regulacji prawnej i środki służące do ich realizacji. Jest to pełna wersja kierunkowych założeń ze wskazaniem literatury oraz orzecznictwa uzasadniającego proponowane rozwiązania. Nie są tu prezentowane wszystkie regulacje nowej ustawy - poza zakresem rozważań pozostawiono te, które względnie dobrze funkcjonują w obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej i przez to nie wymagają nowego ujęcia.

W części B kierunkowych założeń przedstawione zostały jedynie najważniejsze instytucje składające się na zakres przedmiotowy nowej ordynacji. Jest to wersja skrócona, w której w formie syntetycznej omówione zostały nowe propozycje o podstawowym znaczeniu z uwagi na kształt prawny przyszłego aktu. Celem ich ujęcia w takiej formie jest ułatwienie zapoznania się z nimi osobom, które chciałyby poznać jedynie zarys propozycji nowych regulacji.

Część A. Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej

I. Potrzeba regulacji

Obowiązująca ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa¹ weszła w życie 1 stycznia 1998 r. i od tego czasu była wielokrotnie nowelizowana. Liczne zmiany świadczą o tym, że treść tego aktu musiała być często i w wielu obszarach dostosowywana do nowych uwarunkowań. Jednak mimo to nie odpowiada już dzisiejszym potrzebom i standardom. Jest tak z kilku powodów.

Jednym z nich – zasadniczym – jest coraz bardziej widoczna potrzeba stworzenia w ordynacji takich mechanizmów, które prowadziłyby do wyważenia interesu publicznego i interesu podatnika². Powszechnie zgłaszane są zasadne postulaty zwiększenia ochrony pozycji podatnika w relacjach z organami podatkowymi. Sprawy dotyczące materii tak wrażliwej jak podatki muszą być rozwiązywane z poszanowaniem praw podatników, ale także – o czym się niekiedy zapomina - z uwzględnieniem interesu państwa, czyli – w uproszczeniu – organizacji finansowanej przez wszystkich podatników³. Osiągnięcie takiego stanu równowagi jest bardzo trudne, ale należy do niego dążyć, wprowadzając do ordynacji podatkowej określone zasady – w szczególności dyrektywę nakazującą interpretację wątpliwości z uwzględnieniem „interesów” obu stron stosunku podatkowoprawnego. Nie do końca jest to *novum*, ponieważ taki sposób interpretowania prawa wynika z Konstytucji RP⁴.

W obowiązującej ordynacji podatkowej brakuje instytucji charakterystycznych dla dojrzałej kodyfikacji części ogólnej prawa podatkowego. Wśród nich na pierwszy plan wysuwa się potrzeba zapisania zasad ogólnych prawa podatkowego. Przez ostatnie kilkadziesiąt lat wykrystalizowały się one na tyle wyraźnie w orzecznictwie i doktrynie, że wpisanie ich do ustawy jest już możliwe i potrzebne. Oddziaływanie zasad ogólnych prawa podatkowego nie ograniczy się zresztą do samej ordynacji podatkowej – będzie mieć miejsce w obszarze całego prawa podatkowego.

Zachodzi także potrzeba określenia praw i obowiązków podatnika w formie katalogu zawartego w jednym akcie prawnym rangi ustawowej. Służyć to będzie poprawie relacji

¹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm. - dalej zwana w skrócie o.p.

² Ilekroć w niniejszym dokumencie jest mowa o podatniku, zasadniczo rozumie się pod tym pojęciem również inne podmioty zobowiązane (płatników, inkasentów, następców prawnych, osoby trzecie itp.).

³ Zob. Ministerstwo Gospodarki, Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r., s. 2 i 14.

⁴ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

między podatnikami i organami podatkowymi, które w odczuciu społecznym są złe⁵. Sformułowanie praw i obowiązków podatnika w ustawie będzie też miało wpływ na praktykę stosowania prawa, a zwłaszcza jego wykładnię.

Nowy akt prawny uwzględni ogromny dorobek orzeczniczy sądów w sprawach podatkowych. Jego wpływ na stosowanie prawa jest więcej niż znaczący. Jednak nie wszystkie wątpliwości interpretacyjne dało się tą drogą usunąć. Przyszedł czas na to, aby uwzględniając dotychczasowe orzecznictwo, na nowo zbudować kształt normatywny poszczególnych instytucji prawnych. Należy to uczynić tak, aby zminimalizować dawne spory interpretacyjne, a zarazem unikając dostrzeżonych przez sądy błędów legislacyjnych, stworzyć regulacje bardziej klarowne i stabilne. W tym kontekście należy też zwrócić uwagę na liczne orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zgodności przepisów ordynacji podatkowej z Konstytucją RP⁶. Nie w każdym przypadku Trybunał stwierdzał niezgodność badanych regulacji z ustawą zasadniczą, ale zarzuty formułowane w uzasadnieniach wyroków świadczą o zasadniczych mankamentach ordynacji podatkowej. Uchwalenie nowego aktu umożliwi ich wyeliminowanie.

Kolejną przyczyną podjęcia prac nad nową ustawą jest to, że sens niektórych rozwiązań, na skutek ich licznych nowelizacji, został zmieniony, co utrudnia stosowanie aktu. Do jego interpretacji nie wystarcza dziś znajomość tekstu prawnego i reguł wykładni, uzupełniona znajomością orzecznictwa sądowego. Potrzebna jest znajomość historii rozlicznych zmian i świadomość tego, jak nieoczekiwany niekiedy wywoływały efekt. Zmiana tego stanu nie jest już możliwa w drodze dalszych nowelizacji, lecz wymaga rozwiązania radykalnego, tj. napisania ordynacji podatkowej od nowa.

Za uchwaleniem nowego aktu przemawia również to, że w obowiązującej ordynacji podatkowej brakuje instytucji występujących w większości nowoczesnych aktów tego typu⁷.

⁵ Por. raport Najwyższej Izby Kontroli, Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe. Informacja o wynikach kontroli, 3 czerwca 2014 r. Z powołanego raportu wynika m.in. że „(...) w odczuciu społecznym polski fiskus jest restrykcyjny, przepisy podatkowe są skomplikowane (nieprecyzyjne, nieczytelne) i często ulegają zmianom, urzędnicy popełniają wiele błędów i mają nieprzyjazny stosunek do podatników”. Pogląd ten nie znalazł jednak potwierdzenia w wynikach kontroli. „NIK pozytywnie ocenia przestrzeganie przez skontrolowane organy praw podatników, określonych w Ordynacji podatkowej i ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, pomimo stwierdzonych nieprawidłowości” – zob. s. 10 powołanego raportu.

⁶ Trybunał Konstytucyjny 19 razy stwierdził zgodność analizowanego przepisu ordynacji podatkowej z Konstytucją RP, a w 18 przypadkach jego niezgodność.

⁷ B. Brzeziński, Ordynacja podatkowa – perspektywy zmian, „Prawo i Podatki” 2006, nr 1; B. Brzeziński, Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych, (w:) R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009, s. 23 i nast.; G. Gołębiowski (red.), H. Dzwonkowski (red.), Konferencja „Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia”, Warszawa, 8 stycznia 2013 r.; C. Kosikowski, Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 9; R. Dowgier, Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych - stan obecny i kierunki

Tytułem przykładu można wskazać klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, czy też uregulowania dotyczące niewładczych form rozstrzygania sporów podatkowych, nie tylko w ramach postępowania podatkowego. Interesujące postulaty w tym zakresie zostały sformułowane w literaturze na podstawie doświadczeń w stosowaniu tego typu instytucji w innych państwach⁸.

Potrzeba uchwalenia nowego aktu wynika również stąd, że ordynacja podatkowa musi nadążać za dynamicznymi przemianami gospodarczymi i technicznymi. Jednym z czynników wymuszających zmiany prawne jest konieczność coraz powszechniejszego wykorzystywania środków komunikacji elektronicznej w kontaktach z podatnikiem. Zagadnienie to wymaga unormowania całościowego i uporządkowanego, co nie jest możliwe w drodze kolejnych nowelizacji przepisów.

Wejście Polski do Unii Europejskiej, rozwój technologii, a także zjawisk i procesów będących przedmiotem prawa podatkowego to obiektywne przyczyny dezaktualizacji rozwiązań przyjętych w ordynacji podatkowej kilkanaście lat temu. Ustawodawca starał się temu zapobiec, sukcesywnie dokonując w tym akcie zmian, niekiedy bardzo obszernych. Ciągłe nowelizacje w większości przypadków miały na celu dostosowanie ordynacji do ujawniających się wciąż nowych potrzeb i problemów związanych ze stosowaniem jej przepisów. Nie było to jednak rekonstruowanie aktu w oparciu o wcześniej wypracowany wzorzec – model docelowej części ogólnej prawa podatkowego. Ciągłe poprawiana ordynacja straciła swoją pierwotną strukturę, która także nie była wolna od wad⁹. Obecnie stało się jasne, że wyczerpały się możliwości udoskonalania i aktualizowania ordynacji podatkowej w drodze dalszych nowelizacji. Potrzebna jest nowa ustawa, o racjonalnym układzie, klarownych założeniach i przejrzystej treści, która odpowiadałaby nowym wyzwaniom społecznym i gospodarczym.¹⁰

zmian, Warszawa 2014; R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014, Wrocław 2014, s. 5 i nast.

⁸ Zob. D. Kijowski, Problematyka regulacji prawnej stosowania form alternatywnych wobec aktu administracyjnego, (w:) Koncepcja systemu prawa administracyjnego, pod red. J. Zimmermanna, Warszawa 2007; A. Nita, Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej, Warszawa 2014 oraz wyniki badań empirycznych zaprezentowane (w:) P. Pietrasz, J. Siemieniako, E. Wróblewska, Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa-Białystok 2013.

⁹ Zob. C. Kosikowski, O nie zrealizowanej koncepcji polskiego kodeksu podatkowego, (w:) E. Chojna-Duch, W. Goronowski (red.), Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997. Księga jubileuszowa Profesora Leona Kurowskiego, Warszawa 1998, s. 97 i nast.; C. Kosikowski, Konstytucyjność Ordynacji podatkowej, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2.

¹⁰ Nawet jej twórcy wskazują na potrzebę wprowadzenia zmian – zob. wypowiedź prof. W. Modzelewskiego o tym, co zmienić w ordynacji podatkowej, <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/143475>. Ale nie tylko oni. Trwają prace nad rządowym projektem zmian w ordynacji podatkowej z dnia 9 lipca 2014 r., opracowanym na podstawie założeń przyjętych przez Radę Ministrów 18 marca 2014 r. W Sejmie znajduje się też projekt ustawy

Konieczna będzie harmonizacja przepisów nowej ordynacji podatkowej z innymi przepisami z zakresu prawa podatkowego oraz z regulacjami spoza tego obszaru. Niezbędne jest jasne i precyzyjne określenie stosunku ordynacji do przepisów o kontroli skarbowej, regulacji dotyczących egzekucji administracyjnej, ale także do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego¹¹, czy ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej¹². Można to zrobić, jedynie tworząc ustawę od nowa.

Projektując nowy akt, warto wykorzystać te rozwiązania prawne, które zostały wypracowane przez lata obowiązywania i doskonalenia ordynacji podatkowej z 1997 r. i sprawdziły się. Trzeba wykorzystać to, że były one przez kilkanaście lat testowane w praktyce. Niektóre z nich bez zmian należy wprowadzić do nowego aktu, oczywiście z uwzględnieniem zmian prawa międzynarodowego i unijnego.¹³ Pojawiające się głosy nawołujące do wyrzucenia obowiązującej ordynacji „do kosza” i zastąpienie jej całkowicie nowym aktem oderwanym od funkcjonujących przez wiele lat przepisów, nie są zasadne. Dobrze funkcjonujące instytucje, których kształt określony został w dużej mierze przez naukę, orzecznictwo i praktykę, powinny znaleźć się w nowej ustawie. Należy jednak pamiętać, że zasadniczym celem nie jest poprawianie starej ordynacji podatkowej, lecz stworzenie nowej, która pozbawiona będzie słabości swojej poprzedniczki.

przygotowany z inicjatywy Prezydenta RP - o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Dodatkowo należy wskazać na postulaty zmian przygotowane przez Ministerstwo Gospodarki: Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, październik 2014. Postulaty dotyczące nowej ordynacji podatkowej sformułowane zostały także m.in. przez: PKPP Lewiatan, Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2014; Forum Obywatelskiego Rozwoju, Analiza FOR 2014, nr 12, Warszawa, kwiecień 2014 r.; Rzecznika Praw Obywatelskich, styczeń 2015 r.; Pracodawców RP oraz Krajową Izbę Doradców Podatkowych, styczeń 2015; Federację MSP, styczeń 2015.

¹¹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 267 ze zm. - dalej zwany w skrócie k.p.a.

¹² Tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 672 ze zm. - dalej zwana w skrócie u.s.d.g.

¹³ W tym kontekście należy stwierdzić, że jedynie dwa działy obowiązującej ordynacji nie są objęte niżej prezentowanymi kierunkowymi założeniami nowego aktu. Jest to Dział IIa Porozumienia w sprawie ustalania cen transakcyjnych i Dział VIIa Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami. Komisja Kodyfikacyjna zasadniczo akceptuje zmiany w tych przepisach zawarte w projekcie ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów, nr UD 154). We wskazanych przepisach należy, co oczywiste, uwzględnić postanowienia dotyczące wprowadzenia projektowanej umowy w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrażania ustawodawstwa FATCA, a także implementacji zmienianej dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracji w dziedzinie opodatkowania, której celem jest wprowadzenie powszechnego standardu raportowania (CRS). Zdaniem Komisji wprowadzenie tych regulacji może spowodować potrzebę unormowania kwestii dotyczących wymiany informacji podatkowych z innymi państwami w odrębnej ustawie. Jest to uzasadnione przede wszystkim tym, że są to przepisy regulujące relacje pomiędzy państwami w zakresie wymiany informacji podatkowych. Nie są to zatem przepisy regulujące relacje pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami. Nie bez znaczenia jest też duża objętość projektowanych regulacji, co źle rzutuje na strukturę ordynacji podatkowej.

II. Zakres przedmiotowy i cele nowej ordynacji podatkowej

1. Zadania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

Zadania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego zostały określone w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego¹⁴. Zgodnie z § 8 tego aktu do zadań Komisji należy: opracowanie, nie później niż w terminie 4 miesięcy od dnia pierwszego jej posiedzenia, kierunkowych założeń kompleksowej regulacji rangi ustawowej dotyczącej ogólnego prawa podatkowego oraz opracowanie, nie później niż w terminie 2 lat od dnia przyjęcia kierunkowych założeń, projektu ustawy zawierającego kompleksowe regulacje dotyczące ogólnego prawa podatkowego wraz z przepisami wykonawczymi.

Celem Komisji jest uporządkowanie części ogólnej prawa podatkowego w formie nowego aktu prawnego zatytułowanego - uwzględniając historycznie ukształtowane nazewnictwo - „Ordynacja podatkowa”. Jest to forma tzw. kodyfikacji częściowej prawa podatkowego, nazywana niekiedy „konstytucją prawa podatkowego”. Kodyfikacja kompleksowa nie jest w tej chwili możliwa z uwagi na trwający w Polsce proces przebudowy systemu podatkowego. Nie ma sensu tworzenie kodeksu podatkowego w sytuacji, gdy nie został do końca zreformowany obowiązujący model opodatkowania dochodu i majątku. Zakończenie tych reform jest warunkiem podjęcia ewentualnych prac nad skodyfikowaniem całego prawa podatkowego (część ogólna i szczegółowa).

W skład Komisji weszło: 5 przedstawicieli nauki prawa podatkowego, 3 sędziów sądu administracyjnego, 3 przedstawicieli organów podatkowych, 3 przedstawicieli firm doradztwa podatkowego i przedstawiciel Prezydenta RP. Taki skład Komisji w założeniu ma gwarantować uwzględnienie w pracach nad nową ordynacją podatkową wszystkich istotnych problemów związanych z funkcjonowaniem tego aktu identyfikowanych przez naukę, judykaturę i praktykę.

W pracach Komisji szczególny nacisk położony został na:

- uporządkowanie i skodyfikowanie materii ogólnego prawa podatkowego – stworzenie spójnej, klarownej i nowoczesnej ordynacji podatkowej;

¹⁴ Dz.U. poz. 1471.

- wprowadzenie rozwiązań stanowiących dopełnienie i ukoronowanie procesu kształtowania się ogólnego prawa podatkowego w Polsce (w szczególności takich jak zasady ogólne prawa podatkowego oraz katalog praw i obowiązków podatnika);
- stworzenie ram prawnych opartych na współpracy między organami podatkowymi a podatnikami, co pozwoli znacząco poprawić relacje między tymi podmiotami.

Tak ukształtowana ordynacja podatkowa będzie dobrze służyła realizacji zadań (celów) stawianych przed tego typu aktami prawnymi.

2. Zakres przedmiotowy nowej ordynacji podatkowej

Nowa ordynacja podatkowa będzie całościowym ujęciem przepisów składających się na część ogólną prawa podatkowego. Znajdą się w niej wszystkie przepisy zaliczane do ogólnego prawa podatkowego, z uwzględnieniem specyfiki polskiego systemu prawa. Oznacza to, że nie zawsze rozwiązania powszechnie stosowane w innych systemach są możliwe do wprowadzenia w polskiej ordynacji podatkowej. Przyjęcie racjonalnego układu zawartości merytorycznej ordynacji podatkowej jest jednym z podstawowych zadań Komisji Kodyfikacyjnej. Należy przy tym uwzględnić postanowienia rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.¹⁵ Są to regulacje obowiązujące na etapie przygotowywania założeń projektu nowej ustawy¹⁶. Zgodnie z § 20 tego aktu w przepisach merytorycznych nowej ordynacji wydzielone zostaną przepisy ogólne i przepisy szczegółowe. Przepisy szczegółowe zamieszczone zostaną w następującej kolejności: przepisy prawa materialnego, przepisy o organach oraz przepisy proceduralne. Nie przesądzając na tym etapie prac o ostatecznej, szczegółowej systematyce przepisów ordynacji, można wskazać jej główne części i ich zawartość. W przepisach ogólnych, zgodnie z wymogami „Zasad techniki prawodawczej”, umieszczone będą m.in. następujące grupy tematyczne: przedmiot i zakres regulacji, zasady ogólne prawa podatkowego, prawa i obowiązki podatnika, podstawowe pojęcia, definicje, reprezentacja, solidarność w prawie podatkowym, zasady obliczania terminów, tajemnica skarbowa oraz środki komunikacji elektronicznej. W przepisach prawa materialnego powinny zostać

¹⁵ Dz.U. Nr 100, poz. 908.

¹⁶ Komisja analizowała także inne postulowane w literaturze propozycje układu przepisów merytorycznych ordynacji podatkowej – zob. B. Brzeziński, *Reforma ogólnego prawa podatkowego w Polsce – od idei po konkretne działania*, (w:) R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa – stan obecny i kierunki zmian*, Białystok 2015 (w druku); H. Dzwonkowski, *Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym (zarys)*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 340 i nast.; C. Kosikowski, *Ogólny kodeks daninowy ...*, *op. cit.*; Projekt przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej opracowany przez zespół kierowany przez W. Nykiela, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4.

zamieszczone dwie grupy tematyczne: wymiar, wykonanie, wygasanie zobowiązań podatkowych oraz następstwo i odpowiedzialność w prawie podatkowym. Kolejną częścią ordynacji będą przepisy o organach, gdzie uregulowane zostaną kwestie dotyczące organów podatkowych i ich właściwości. W przepisach proceduralnych zamieszczone zostaną przede wszystkim unormowania z zakresu postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i czynności sprawdzających oraz innych procedur podatkowych (m.in. porozumienia w sprawie ustalania cen transakcyjnych, wydawanie zaświadczeń, mediacja, szacowanie podstawy opodatkowania).

W nowej ustawie należy jednoznacznie ustalić, do jakich świadczeń przepisy ordynacji podatkowej znajdą zastosowanie. W dzisiejszym stanie prawnym zagadnienie to wzbudza wiele kontrowersji. Aby je zakończyć, należy przyjąć zasadę, że nowa ustawa znajdzie zastosowanie do wszystkich należności publicznoprawnych, chyba że ustawy odrębne stanowią inaczej.

Kwestią dyskusyjną jest sprawa tego, co powinno się znaleźć w projektowanych przepisach ogólnych prawa podatkowego, a w chwili obecnej jest uregulowane w innych aktach. Należy zgodzić się z powszechnie postulowaną potrzebą włączenia do ordynacji dobrze ukształtowanych przepisów zawartych w ustawie o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.¹⁷ Są to przepisy ogólnego prawa podatkowego i powinny być zawarte w nowej ordynacji podatkowej.

Formułowane niekiedy w literaturze postulaty objęcia ordynacją przepisów dotyczących egzekucji należności podatkowych nie wydają się dostatecznie uzasadnione na tym etapie porządkowania ogólnego prawa podatkowego¹⁸. Nie widać żadnych realnych korzyści z podzielenia obecnej materii ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹⁹ na dwie części, a mianowicie przepisy regulujące egzekucję należności podatkowych (ordynacja) i przepisy regulujące egzekucję pozostałych należności pieniężnych i obowiązków niematerialnych. Przeniesienie do ordynacji przepisów dotyczących egzekucji należności podatkowych w żaden sposób nie zwiększy jej

¹⁷ Zob. B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa w świetle oceny jakości aktów normatywnych*, (w:) R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, s. 20. Zob. też art. 31 Modelowego kodeksu podatkowego Międzynarodowego Funduszu Walutowego (Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000), gdzie reguluje się zagadnienie numerów identyfikacji podatkowej i w tym zakresie określa m.in. procedurę ich nadawania przez organy władzy publicznej i zasady posługiwania się nimi przez podatników. Podobnie kwestia ta jest uregulowana w Dziale IV Części III niemieckiej ordynacji podatkowej.

¹⁸ Zob. C. Kosikowski, *Ogólny kodeks daninowy...*, *op. cit.* Przeciwnikiem poszerzenia zakresu przedmiotowego ordynacji o postępowanie egzekucyjne jest R. Mastalski - zob. *Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego*, „Glosa” 1995, nr 1.

¹⁹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 1619 ze zm. - dalej zwana w skrócie u.p.e.a.

efektywności. Poza tym byłby to kolejny przypadek rozrostu regulacji prawnych i niepotrzebnego dublowania się identycznych przepisów w ordynacji i ustawie o postępowaniu egzekucyjnym.²⁰ Stanowisko to nie powinno być rozumiane jako postulat pozostawienia bez zmian ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – są one konieczne, ponieważ nierozwiązany pozostaje problem zwiększenia skuteczności egzekwowania należności publicznoprawnych, w tym podatków. Problem ten powinien być jednak rozpatrywany nie tylko w odniesieniu do podatków i nie w ramach prac nad nową ordynacją podatkową.

W dyskusjach nad kształtem przyszłej ordynacji wskazuje się także, że ustawa ta powinna objąć regulacje dotyczące odpowiedzialności karnej za popełnienie przestępstw i wykroczeń podatkowych²¹. Jest to rzeczywiście przedmiot większości kodeksów podatkowych²². Przyjąć jednak należy, iż odpowiedzialność karna to domena prawa karnego i nie ma sensu przenoszenie jej do ordynacji. W chwili obecnej jest ona kompleksowo uregulowana w ustawie z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy²³ i ewentualna dekodyfikacja tej materii nie jest uzasadniona.

Na tym tle należy też negatywnie odnieść się do postulatu przyjęcia reguł postępowania z kodeksu postępowania administracyjnego, z uregulowaniem w ordynacji tylko niektórych instytucji specyficznych dla postępowania podatkowego²⁴. Po tylu latach obowiązywania odrębnej procedury podatkowej i wykształcenia pewnej jej specyfiki nieuzasadniony jest powrót do stanu sprzed 1998 r., kiedy to postępowanie podatkowe było uregulowane głównie we wskazanym kodeksie.

Nie jest także potrzebne przenoszenie do ordynacji przepisów ustrojowych kształtujących funkcjonowanie organów podatkowych. Nowa ordynacja powinna regulować stosunki pomiędzy podatnikiem i organami podatkowymi, z pominięciem przepisów

²⁰ Nie oznacza to oczywiście, że ujęcie przepisów o egzekucji należności podatkowych w ustawie ogólnego prawa podatkowego jest rozwiązaniem nieznanym innym porządkom prawnym. Przykładowo, przepisy takie są zawarte w Dziale VI niemieckiej ordynacji podatkowej i Części I Rozdziale IV rosyjskiego kodeksu podatkowego. W węgierskiej ustawie 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről regulacja dotycząca egzekucji nie jest kompletna – przepisy te odsyłają w zakresie nieuregulowanym do ustawy o egzekucji sądowej.

²¹ Na argumenty przeciwko traktowaniu prawa karnego skarbowego jak części ogólnego prawa podatkowego wskazuje m.in. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 171 i nast.

²² Zob. np. Tax Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000 oraz Modelowy kodeks podatkowy Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) opracowany w dwóch wersjach z 1997 i 2006 (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>), a także Księga druga Dział II Rozdział I(C) francuskiej ustawy Code général des impôts i Część I Tytuł III Dział 2 Livre des procédures fiscales oraz Część III australijskiej ustawy Taxation Administration Act 1953. Regulacje dotyczące odpowiedzialności karnej skarbowej zawarte są także w Dziale VIII niemieckiej ordynacji podatkowej i Części I Rozdziale VI rosyjskiego Kodeksu podatkowego.

²³ Tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm. - dalej zwany w skrócie k.k.s.

²⁴ R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz* 2009, s. 14.

ustrojowych, uregulowanych w innych aktach. Zyska na tym przejrzystość i stabilność nowej ustawy.

Ze zbliżonych powodów nie mają uzasadnienia postulaty uregulowania w ordynacji podatkowej zasad funkcjonowania i kompetencji organów kontroli skarbowej²⁵. Organy te są powołane nie tylko do kontroli zobowiązań podatkowych, ale i szeregu innych spraw z zakresu finansów publicznych. Zasadne jest jednak uporządkowanie reguł prowadzenia postępowania kontrolnego i kontroli podatkowej realizowanych przez organy kontroli skarbowej na podstawie przepisów ordynacji podatkowej.

Nie ma potrzeby zamieszczania w ordynacji regulacji dotyczących funkcjonowania Rzecznika Praw Podatnika.²⁶ Tego typu instytucje o charakterze ustrojowym nie powinny być przedmiotem ordynacji podatkowej. Powołanie RPP prowadziłoby do dublowania zadań oraz kompetencji konstytucyjnego organu, jakim jest Rzecznik Praw Obywatelskich²⁷. Rozważyć natomiast można dokonanie przeglądu uprawnień RPO pod kątem zwiększenia nadzoru nad organami administracji podatkowej²⁸. Poszerzenie kompetencji RPO i odpowiednie wzmocnienie jego urzędu z pewnością okaże się mniej kosztowne niż tworzenie od podstaw RPP.

Nie zasługuje na akceptację postulat uregulowania w nowej ordynacji instytucji „autoryzowanego podatnika” lub „rzetelnego podatnika”.²⁹ Jej funkcjonowanie musiałoby wiązać się z przyznaniem szczególnych przywilejów określonej kategorii podatników, co może prowadzić do naruszenia konstytucyjnej zasady równości i w konsekwencji doprowadzić do podziału podatników na „rzetelnych” i reszty, tzn. „nierzetelnych”. Zakłada się, że w nowej ordynacji każdy podatnik powinien być traktowany jako rzetelny. Ponadto wprowadzenie tego typu preferencji podatkowych wiąże się z ryzykiem naruszenia zakazu

²⁵ Zob. C. Kosikowski, *Ogólny kodeks daninowy...*, *op. cit.*

²⁶ Dalej zwanego w skrócie RPP. W literaturze wskazuje się, że słuszna jest krytyka dotycząca tworzenia urzędu kolejnego rzecznika (w tym przypadku Rzecznika Praw Podatnika). Mnożenie takich instytucji (*vide*: Rzecznik Praw Dziecka, Rzecznik Ubezpieczonych, Rzecznik Praw Pacjenta) nie prowadzi do istotnej poprawy sytuacji różnych kategorii podmiotów – zob. Z. Ofiarski, *Uwagi do założeń nowej ordynacji podatkowej*, luty 2015 (niepublikowane).

²⁷ Dalej zwanego w skrócie RPO.

²⁸ Zob. Ministerstwo Gospodarki, *Nowa Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 31. Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych wskazuje, że konieczna jest nowelizacja ustawy o RPO. „Jednym z zastępców RPO powinna być osoba zajmująca się wyłącznie prawami podatników. Obecny stan wskazuje na bardzo małe zaangażowanie RPO stanem ochrony praw obywateli będących podatnikami. Ponadto RPO powinien zajmować się również sprawami podmiotów, które nie są osobami fizycznymi. Obecna ustawa zawęża zakres działania RPO do podatników, których prawa i wolności obywatelskie zostały naruszone.” – zob. *Uwagi Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych do materiału roboczego – Prace nad Kierunkowymi założeniami nowej ordynacji podatkowej opracowane przez Komisję Kodyfikacyjną 15 lutego 2015 r., Łódź, 24 lutego 2015 r.* (niepublikowane).

²⁹ Wprowadzenie Karty rzetelnego podatnika postuluje m.in. Ministerstwo Gospodarki, *Nowa Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 19.

ingerencji państwa w konkurencyjność podmiotów gospodarczych, co może naruszać przepisy regulujące dopuszczalność pomocy publicznej. Może to także prowadzić do naruszenia zasad swobody prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności zasady równości, zgodnie z którą wykonywanie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach (art. 6 ust. 1 u.s.d.g.). Większość z proponowanych przywilejów, wymienianych w propozycjach odnoszących się do instytucji „autoryzowanego podatnika”, powinna dotyczyć każdego podatnika.

W Kierunkowych założeniach odstąpiono od zaprezentowania katalogu uprawnień i obowiązków organów podatkowych. Uprawnienia i obowiązki tychże wyznaczone są ich kompetencjami. W odniesieniu do organów podatkowych pierwszorzędne znaczenie ma zatem określenie ich kompetencji, a nie praw i obowiązków. To kompetencja organu stanowi możliwość (uprawnienie) i jednocześnie obowiązek korzystania z określonej formy lub form działania, zaliczanych do działań administracyjnych. Kompetencja organu podatkowego jest zatem swoistym połączeniem praw i obowiązków tego podmiotu. Bez własnych kompetencji dany podmiot nie może być określany mianem organu podatkowego.

3. Cele nowej ordynacji podatkowej

Skodyfikowane przepisy ogólnego prawa podatkowego mają służyć realizacji dwóch podstawowych celów:

- ochronie praw podatnika oraz
- zwiększeniu skuteczności i efektywności wymiaru i poboru podatków.

Pierwszy z tych celów będzie realizowany m.in. poprzez złagodzenie nadmiernego rygoryzmu i formalizmu ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatników, ale także innych podmiotów zobowiązanych lub uprawnionych do określonych działań na podstawie przepisów prawa podatkowego (płatników, inkasentów, następców prawnych, osób trzecich). W nowym akcie należy wprowadzić mechanizmy prawne chroniące pozycję podatnika w jego kontaktach z administracją podatkową. Regulacje w nim zawarte powinny być oparte na domniemaniu, że podatnik jest rzetelny i świadomie nie dąży do naruszenia prawa podatkowego. Koniecznością jest także ustawowe określenie praw podatnika oraz zagwarantowanie ich przestrzegania, poprzez wprowadzenie instrumentów prawnych umożliwiających mu ich egzekwowanie. Należy także znieść regulacje, które są nadmiernie i bezzasadnie restrykcyjne w stosunku do podatników. Nowa ordynacja powinna wprowadzać ułatwienia w kontaktach z organem podatkowym na etapie załatwiania spraw podatkowych.

Drugim podstawowym celem nowej ordynacji podatkowej jest zwiększenie skuteczności i efektywności wymiaru i poboru podatków. Ustawy podatkowe, w tym również ordynacja podatkowa, mają służyć uzyskaniu dochodów podatkowych. Cel ten wymaga wprowadzenia szeregu mechanizmów i procedur zwiększających możliwości organów podatkowych w realizacji, wynikających z ustaw, obowiązków podatkowych. Jest to szczególnie ważne w sytuacji, gdy nasila się zjawisko agresywnej optymalizacji podatkowej oraz oszustw podatkowych, skutkujące znaczącym zmniejszeniem wpływów budżetowych z tytułu opodatkowania. Większa skuteczność organów podatkowych nie może jednak prowadzić do naruszenia praw podatnika. Kształt nowej ordynacji podatkowej powinien uwzględniać fakt, że interes publiczny jest często niesprzeczny z interesem podatnika, a także dawać podstawy należytego wyważania tych interesów w sytuacji, gdy są one sprzeczne. Będzie temu służyło ujęcie w ordynacji zasad ogólnych prawa podatkowego, które m.in. będą obligowały do uwzględnienia w procesie interpretacji prawa podatkowego praw podatnika, ale także interesu publicznego.

Zwiększeniu skuteczności i efektywności wymiaru i poboru podatków będzie służyć między innymi: stworzenie ram prawnych dla lepszej współpracy między organami podatkowymi i podatnikami, wprowadzenie rozwiązań zachęcających podatników do korygowania swoich błędów, wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zwiększenie efektywności kontroli podatkowej i czynności sprawdzających, wprowadzenie uproszczonych procedur podatkowych, unowocześnienie instytucji uregulowanych w ordynacji podatkowej (elektroniczne sposoby załatwiania spraw podatkowych).

Wyżej sformułowane cele nowej ordynacji podatkowej wymagają stworzenia instrumentów prawnych umożliwiających ich realizację. Niżej zamieszczone są propozycje w tym zakresie. Zostały one podzielone na dwie grupy, odpowiadające wcześniej wskazanym celom. Jest to podział umowny z uwagi na to, że niektóre z proponowanych rozwiązań służą realizacji obu celów. Na wstępie zostały wskazane podstawowe instytucje mające zasadnicze znaczenie dla kształtu nowej ustawy. Po nich prezentowane są rozwiązania o charakterze bardziej szczegółowym, ale ważne z uwagi na cele, które za ich pomocą mają być osiągnięte. Pominięte zostały natomiast takie regulacje, które istnieją już w obowiązującej ordynacji i nie wymagają zasadniczych modyfikacji³⁰.

³⁰ Są to np. przepisy regulujące wymiar zobowiązań, ich wygasanie, informacje podatkowe, rachunki oraz szereg unormowań z zakresu postępowania podatkowego, kontroli i czynności sprawdzających.

III. Założenia nowej ordynacji podatkowej, których celem jest ochrona praw podatnika

1. Zasady ogólne prawa podatkowego

Zasady prawa podatkowego są elementem projektowanej ordynacji podatkowej, który nie ma swojego odpowiednika w obowiązujących przepisach ogólnego prawa podatkowego. W istniejącej regulacji prawnej brak jest bowiem naczelných zasad kształtujących sytuację prawną podatnika także wtedy, gdy nie toczy się żadna procedura podatkowa. Stworzenie ich katalogu wpłynie na poprawę sytuacji prawnej podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku w jego relacjach z organami podatkowymi. Warto ponadto zwrócić uwagę na fakt, że potrzeba sformułowania zasad ogólnych prawa podatkowego wielokrotnie była artykułowana w polskiej doktrynie prawa podatkowego³¹.

W najszerszym ujęciu zasady prawa są normami o szczególnym znaczeniu dla danego systemu prawa, determinującymi tak stanowienie, jak i stosowanie przepisów prawa. Proponując wprowadzenie do nowej ordynacji podatkowej katalogu zasad prawa podatkowego, ograniczyć go jednak należy do norm determinujących stosowanie regulacji prawnych z zakresu prawa podatkowego. Poza zakresem, skodyfikowanych w przepisach ogólnego prawa podatkowego, zasad prawa podatkowego pozostaną natomiast reguły stanowienia prawa podatkowego. Jest tak, ponieważ materia tworzenia prawa jest regulowana w Konstytucji RP i nie ma potrzeby powtarzania norm tego aktu prawnego w ordynacji podatkowej. Jest to dodatkowo uzasadnione materią ogólnego prawa podatkowego. Skoro ordynacja podatkowa nie normuje procesu tworzenia prawa, brak jest również podstaw do tego, aby kształtować w niej naczelné zasady jego stanowienia (w odniesieniu do norm prawa podatkowego).³² Z tych powodów zasady prawa podatkowego obejmować będą wyłącznie

³¹ B. Brzeziński, Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4; W. Nykiel, B. Brzeziński, W. Chrościelewski, H. Dzwonkowski, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Projekt przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4; B. Brzeziński, W. Nykiel, Zasady ogólne prawa podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3; A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009, s. 62-66. Więcej na temat zasad w prawie - por.: K. Ziemiński, Zasady ogólne prawa administracyjnego, Poznań 1989; Z. Kmiecik, Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego, Warszawa 2000; A. Gomułowicz, Zasady podatkowe wczoraj i dziś, Warszawa 2001; A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2003; W. Łączkowski, Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego, (w:) J. Małecki (red.), Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa na drodze do wspólnej waluty, Książka wydana z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. dr. hab. Andrzeja Komara, Poznań 1998.

³² Ujmowanie w aktach ogólnego prawa podatkowego reguł stanowienia prawa należy do rzadkości - por. jednak art. 2-4 włoskiej ustawy nr 212 z dnia 27 lipca 2000 r. Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

reguły stosowania prawa podatkowego, będąc tym samym naczelnymi normami determinującymi relację pomiędzy organem podatkowym a podmiotem zobowiązanym z tytułu podatku.

Podstawową kwestią, jaka pojawia się podczas rozważania problemu zasad prawa podatkowego, jest pytanie o potrzebę formułowania ich katalogu w przepisach ordynacji podatkowej. Zagadnienie to jest o tyle istotne, że badania prawnoporównawcze pozwalają zauważyć różnego rodzaju rozwiązania prawne przyjęte w tym względzie. Istnieją bowiem systemy prawne, w których brak jest zasad prawa podatkowego o charakterze normatywnym wprost ujętych w przepisach ordynacji podatkowej (np. Niemcy, Austria). W tych przypadkach zasady prawa podatkowego mogą być wyprowadzane z poszczególnych przepisów prawa podatkowego. Jednocześnie jednak dają się zauważyć konstrukcje z zakresu ogólnego prawa podatkowego cechujące się tym, że ustawodawca ukształtował w nich naczelne zasady tej dziedziny prawa mające charakter norm prawnych (Ukraina, Hiszpania, Czechy). W tych sytuacjach zasady prawa podatkowego są *explicite* wskazywane w akcie prawnym regulującym ogólne prawo podatkowe.

Biorąc pod uwagę polskie doświadczenia, świadomość prawną polskich podatników, a także stan polskiego prawa podatkowego, właściwym rozwiązaniem będzie bezpośrednie zdefiniowanie w ordynacji podatkowej zasad ogólnych prawa podatkowego jako naczelných norm determinujących proces stosowania przepisów prawa podatkowego. Za takim stanowiskiem przemawia fakt, iż w prawie podatkowym - dzięki wysiłkom orzecznictwa oraz doktryny - wykształcił się już pewien system wartości, który należy chronić nie tylko poprzez właściwe modelowanie regulacji prawnej, ale i w wyniku wyraźnego sformułowania zasad tej dziedziny prawa, a także praw i obowiązków podatnika w akcie prawnym uznawanym za część ogólną prawa podatkowego³³. Oczywiście, nie ma przeszkód, aby te zwerbalizowane zasady zyskiwały normatywne wsparcie w postaci instytucji ukształtowanych w konkretnych przepisach ogólnego czy szczegółowego prawa podatkowego³⁴. Nie zawsze jednak tak będzie i niekiedy jedyną formą wsparcia dla podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku - jako słabszej niż organ podatkowy strony stosunku podatkowoprawnego - stanie się zasada wprost sformułowana w ordynacji podatkowej. Ma to szczególne znaczenie w odniesieniu do tych naczelných dyrektyw prawa podatkowego, które dotyczą wykładni jego przepisów.

Należy stworzyć jeden katalog zasad obejmujący również te z nich, które w obecnym stanie prawnym umieszczone są w dziale IV Ordynacji podatkowej, regulującym

³³ Por. B. Brzeziński, Kierunki ..., *op. cit.*

³⁴ *Ibidem.*

postępowanie podatkowe³⁵. Uzasadniają to nie tylko względy „porządkowe” – chęć usystematyzowania zasad i ich skupienia w jednym miejscu ustawy. Istotne jest ponadto, że część z zasad dotychczas uznawanych za dyrektywy o charakterze procesowym w istocie dotyczy nie tylko działań organów podatkowych w trakcie toczącego się postępowania podatkowego (czy szerzej – procedury podatkowej), ale i poza nim. Przykładem może być zasada legalizmu – wymóg przestrzegania przez organy podatkowe przepisów prawa powszechnie obowiązującego, który – wbrew jego obecnemu umiejscowieniu – odnosi się nie tylko do postępowania podatkowego oraz innych procedur podatkowych, ale i do wszelkich działań organów podatkowych podejmowanych również wtedy, gdy postępowanie podatkowe się nie toczy. To samo dotyczy zasady zaufania. W obecnym kształcie odnosi się ona wyłącznie do postępowania podatkowego, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz wydawania zaświadczeń. Nie ma jednak wątpliwości co do tego, że oddziaływanie tej dyrektywy rozciąga się również na czynności podejmowane poza tymi procedurami. W demokratycznym państwie prawnym normą jest bowiem to, że organy podatkowe zawsze działają w sposób budzący zaufanie podatnika.

Przejawem tego jest równe traktowanie osób znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej oraz powiązana z tym wymogiem powinność kierowania się przez organy podatkowe bezstronnością i zasadami etyki urzędniczej. Wymóg ten ma szczególne znaczenie, ponieważ organy podatkowe pełnią podwójną funkcję – reprezentują podmiot uprawniony z tytułu podatku (państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego) oraz rozstrzygają spór pomiędzy sobą oraz dłużnikiem podatkowym³⁶. W pewnym sensie są więc „sędziami we własnej sprawie”, korzystającymi przy tym z atrybutu władztwa w stosunku do podmiotów zobowiązanych z tytułu podatku. Taki model materialnego oraz procesowego stosunku prawnego w prawie podatkowym sprawia, że szczególnego znaczenia nabiera równoważenie pozycji prawnej podmiotu uprawnionego oraz podmiotu zobowiązanego. To zaś odbywa się m.in. poprzez odpowiednie ukształtowanie zasad ogólnych prawa podatkowego.

Unifikacji istniejących zasad ogólnych postępowania podatkowego z zasadami ogólnymi prawa podatkowego i stworzeniu jednolitego katalogu podstawowych norm prawa

³⁵ Por. art. 120-129 obowiązującej ordynacji podatkowej i ukształtowane tam zasady: legalizmu, zaufania, udzielania informacji, prawdy obiektywnej, czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, przekonywania, szybkości i prostoty, pisemności, dwuinstancyjności postępowania, trwałości decyzji ostatecznych oraz względnej jawności postępowania podatkowego.

³⁶ W tym kontekście istotnego znaczenia nabierają istniejące już w obecnej ordynacji podatkowej domniemania prawidłowości składanych deklaracji podatkowych, a także propozycja wprowadzenia do nowej regulacji prawnej domniemania rzetelności ewidencji oraz dokumentacji podatkowej - por. H. Dzwonkowski (red.), Zmiany w Ordynacji podatkowej. Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, Warszawa 2003, s. 8.

podatkowego powinny towarzyszyć istotne modyfikacje. Obserwacja przeobrażeń przepisów ogólnego prawa podatkowego pozwala stwierdzić, że ustawodawca stopniowo zwiększa znaczenie elektronicznych form porozumiewania się przez organy podatkowe z podatnikiem. Założyć należy, że w przyszłości standardem będzie komunikowanie się przez strony stosunku podatkowoprawnego przy zastosowaniu technik opartych na Internecie i środkach komunikacji elektronicznej. Właściwość ta powinna znaleźć odzwierciedlenie w części ogólnej prawa podatkowego i dlatego istniejąca zasada pisemności powinna zostać zmodyfikowana i przekształcona w zasadę załatwiania spraw w formie elektronicznej lub pisemnej.

Katalog zasad znany z części procesowej ordynacji podatkowej powinien zostać uzupełniony o dodatkowe dyrektywy aktualnie kształtowane w orzecnictwie oraz w doktrynie prawa podatkowego, a także o takie, które zostaną przemodelowane z zasad typowo procesowych.³⁷ Należą do nich zasady: legalizmu³⁸, wyważania interesu podatnika i interesu publicznego, zaufania³⁹, współdziałania w zakresie wynikającym z przepisów prawa, zakazu nadużywania prawa, proporcjonalności, ugodowego załatwiania spraw, pragmatyzmu, ograniczonego stosowania analogii, nakazu stosowania przepisów uchylonych dla oceny zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami, rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*).

Fundamentalne znaczenie ma, a - za tym idzie - pierwsze miejsce w katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego powinna zajmować zasada legalizmu, znana już na gruncie obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej. Zgodnie z tą dyrektywą wszelkie działania organów podatkowych powinny mieć podstawę prawną, którą stanowią akty prawne zaliczane do źródeł prawa powszechnie obowiązującego⁴⁰. Konsekwencją istnienia zasady legalizmu jest ponadto konieczność przestrzegania przez organy podatkowe hierarchii źródeł prawa wynikającej z Konstytucji RP.

Drugą niezwykle istotną dyrektywą, która powinna być (zaraz po zasadzie legalizmu) wyraźnie wyartykułowana w nowej ordynacji podatkowej, jest nakaz wyważania interesów

³⁷ W czeskim kodeksie podatkowym (ustawa z dnia 22 lipca 2009 r., opublikowana 280/2009 Coll. ze zm.) umieszczono część poświęconą podstawowym zasadom administracji podatkowej.

³⁸ Zasada *principle of legality* na gruncie podatkowym została przedstawiona w art. 4 Modelowego kodeksu podatkowego CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - w wersji z 1997 r. (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>)).

³⁹ Elementem zasady zaufania jest nakaz respektowania ustalonej praktyki interpretacyjnej w sytuacji późniejszej zmiany stanowiska przez organy podatkowe lub sądy administracyjne tak, aby zmiana interpretacji przepisów oddziaływała wyłącznie na przyszłość.

⁴⁰ W konsekwencji implikuje to niemożność wykorzystywania w postępowaniu podatkowym nie tylko dowodów niezgodnych z prawem, ale i zgromadzonych niezgodnie z prawem – kwestia ta zostanie jasno wyrażona w nowej ordynacji podatkowej.

stron stosunku podatkowoprawnego (zapewnienia równowagi pomiędzy interesem publicznym oraz interesem podatnika). Jasne sformułowanie tego wymogu jest zabiegiem uzasadnionym względami ochrony interesu publicznego, jak i podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. W tym wypadku celem proponowanej regulacji byłoby bowiem godzenie dobra publicznego oraz indywidualnego. Zasadne jest zatem wprowadzenie unormowania, zgodnie z którym przepisy prawa nie mogą być przez organy podatkowe interpretowane i stosowane bez wyważenia ujawnionych w sprawie racji interesu publicznego i jednostkowego. Nietrudno ponadto dostrzec znaczenie tej zasady podczas stosowania przepisów kształtujących konstrukcję uznaniowych ulg podatkowych⁴¹. W tych sytuacjach rozstrzygnięcie organu podatkowego jest bowiem determinowane przez konieczność godzenia interesu publicznego oraz ważnego interesu podatnika. Inną przestrzenią dla stosowania zasady wyważania interesów jest orzekanie w przedmiocie zwrotu podatku. Dzieje się tak, ponieważ także w tej sytuacji organ podatkowy obowiązany jest uwzględniać interesy obydwu stron stosunku podatkowoprawnego. W przypadkach zaś, gdy przez wzgląd na kształt regulacji prawnej brak jest miejsca dla wyważania interesów (np. w przypadku wymiaru podatku) zasada ta nie będzie stosowana, gdyż w imię ogólnej zasady nie jest możliwe swoiste „modyfikowanie” treści podatkowego stanu faktycznego określonego w ustawie podatkowej.

Swoistym uzupełnieniem i rozwinięciem zasady legalizmu oraz zasady wyważania interesów będą pozostałe, wcześniej już wskazane dyrektywy ogólne prawa podatkowego.

Pierwszą z nich jest zasada zaufania, obecnie formułowana wyłącznie w części procesowej ordynacji podatkowej, a mająca znaczenie również poza postępowaniem podatkowym. Zgodnie z nią organ podatkowy powinien działać w sposób budzący zaufanie podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. Wyklucza to wykorzystywanie przez organy podatkowe niewiedzy, niedoświadczenia oraz błędu dłużnika podatkowego. Z kolei z zasady współdziałania wynikać będzie powinność współpracy dłużnika podatkowego z wierzycielem podatkowym, ale tylko w zakresie wynikającym z przepisów prawa.

Niezbędnym uzupełnieniem zasady legalności jest ukształtowanie zakazu nadużywania prawa zarówno przez organy podatkowe, jak i podatników. Jest on uzasadniony tym bardziej, że planowane jest wprowadzenie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Skoro więc nadużywanie prawa przez podatników ma spotykać się z reakcją państwa przeciwstawiającego się takiemu zachowaniu, z identyczną stanowczością należy

⁴¹ Warto zauważyć, że w odniesieniu do decyzji uznaniowych wymóg taki sformułowano w art. 18 ust. 2 projektu ustawy - Przepisy ogólne prawa administracyjnego (Sejm VI kadencji, druk nr 3942).

przeciwdziałać nadużywaniu prawa przez organy podatkowe. Nadużycie prawa podatkowego przez organ polega na jego interpretowaniu i stosowaniu w sposób powodujący ograniczenie praw jednostki (podatnika) lub zwiększający jej obowiązki niezgodnie z celem regulacji prawnej⁴².

Należy podkreślić, iż zakaz nadużywania prawa, w odniesieniu do organów podatkowych będzie uzupełniał zasadę legalności. Celem jego wprowadzenia nie jest natomiast powtarzanie tej niezwykle istotnej dyrektywy. Uzasadnieniem dla ukształtowania zakazu nadużywania prawa adresowanego do organów podatkowych jest chęć ochrony praw podatnika oraz innych podmiotów zobowiązanych z tytułu podatku. Jej podejmowanie jest zaś konieczne w sytuacji, gdy niezgodne z prawem działania administracji nie mają postaci rozstrzygnięcia podlegającego kontroli instancyjnej i sądowej. Jeżeli zachowania organu podatkowego sprowadzają się jedynie do wezwań, czy żądań, które w przekonaniu podatnika nie mają podstaw prawnych, podmiot ten w zasadzie nie dysponuje żadnymi instrumentami prawnymi umożliwiającymi mu przeciwstawienie się takiemu postępowaniu. Zakaz nadużywania prawa ma właśnie zapewnić ochronę podatnika realizowaną w sytuacjach, gdy niemające podstaw prawnych żądania organów podatkowych nie mogą się spotkać z jakąkolwiek reakcją w postaci odwołania, zażalenia, czy skargi do sądu administracyjnego. Zakaz nadużywania prawa nie ma więc na celu „prześladowania” organu, ale ukształtowanie skutecznego instrumentu ochrony praw podatnika.

Względy ochrony praw podatnika uzasadniają umieszczenie w przepisach ogólnego prawa podatkowego zasady proporcjonalności, tożsamej z zakazem nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki (podatnika). Zasada proporcjonalności ma zakotwiczenie w Konstytucji RP; stanowi także zasadę prawa Unii Europejskiej. W nowej ordynacji podatkowej zasada ta będzie zobowiązywać organy podatkowe do podejmowania tylko takich działań wkraczających w sferę praw podatnika, które zarazem: mogą doprowadzić do osiągnięcia zamierzonego celu w zakresie ochrony interesu publicznego (wymóg adekwatności), są niezbędne do realizacji tego celu (wymóg konieczności), a wreszcie przyniosą efekty proporcjonalne do nakładanych na podatnika ciężarów (wymóg proporcjonalności *sensu stricto*). Będzie ona zatem wymagać tego, by spośród możliwych do zastosowania środków dokonywać wyboru tych, które są skuteczne, a zarazem najmniej

⁴² Przejawem takiego zachowania jest w szczególności przenoszenie tzw. ciężaru dowodu na stronę postępowania.

uciążliwe dla podatników – nie bardziej niż jest to niezbędne do osiągnięcia prawowitych celów, do których środki te zmierzają.⁴³

Przez wzgląd na coraz silniej akcentowane znaczenie porozumień w rozstrzyganiu sporów podatkowych⁴⁴ zasadne jest uzupełnienie katalogu zasad prawa podatkowego o jeszcze jedną dyrektywę – zasadę ugodowego załatwiania spraw. Zgodnie z nią organy podatkowe powinny w miarę możliwości dążyć do załatwienia sprawy w porozumieniu z podmiotem zobowiązanym z tytułu podatku, również wykorzystując w tym celu instytucję mediacji⁴⁵. Tym samym zasada ugodowego załatwiania spraw będzie uzupełnieniem procesowej zasady przekonywania, istniejącej już na gruncie przepisów obecnej ordynacji podatkowej⁴⁶. W żadnym wypadku ugodowe załatwianie sprawy nie będzie natomiast stanowiło wyłomu w niepodważalnym pryncypium prawa podatkowego – dyrektywie, zgodnie z którą powinność podatkowa jest determinowana treścią podatkowego stanu faktycznego ukształtowanego w normie podatkowoprawnej. W drodze ugód nie można więc będzie nadawać stosunkowi podatkowoprawnemu kształtu odbiegającego od woli ustawodawcy wyrażonej w normie prawnej – nieprzekraczalną granicą ugody pozostawać będzie podatkowy stan faktyczny określony w ustawie podatkowej.

Właściwe jest wreszcie wprowadzenie regulacji mającej na celu zwolnienie organów podatkowych z podejmowania działań nieracjonalnych ekonomicznie. Temu właśnie miałyby służyć zasada pragmatyzmu, zgodnie z którą organ podatkowy może odstąpić od dokonania wymaganej przez przepis prawa czynności, jeżeli wiąże się ona z kosztami niewspółmiernymi do rezultatu, jaki można przez tę czynność osiągnąć, pod warunkiem, że nie ogranicza to praw podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku i nie prowadzi do nałożenia na niego obowiązków.

Z kolei ochronę praw podatnika podczas stosowania przepisów prawa podatkowego powinna gwarantować zasada ograniczonego stosowania analogii. Postulat prawnego

⁴³ Zagadnienie to w nawiązaniu do art. 31 ust. 1 Konstytucji RP słusznie wyartykułowano w projekcie rekomendacji nowej ordynacji podatkowej z dnia 11 kwietnia 2014 r., przygotowanym przez Ministerstwo Gospodarki (por. s. 11 tego dokumentu).

⁴⁴ Na brak mechanizmów koncyliacyjnych, które mogłyby mieć zastosowanie przy rozwiązywaniu sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, krytycznie zwracali uwagę B. Brzeziński i W. Nykiel w dotyczącym roku 2005 raporcie pt. Stan prawa podatkowego w Polsce, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1.

⁴⁵ Na tę kwestię zwrócono również uwagę w projekcie rekomendacji nowej ordynacji podatkowej z dnia 11 kwietnia 2014 r., przygotowanym przez Ministerstwo Gospodarki (por. s. 12 tego dokumentu).

⁴⁶ Wprowadzenie postępowania medacyjnego już na etapie postępowania podatkowego proponuje sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego dr A. Mudrecki. W jego przekonaniu byłoby to nowoczesną metodą rozwiązywania sporu, a ponadto mogłoby przyczynić się do bardziej efektywnego ściągania należności - por. A. Mudrecki, Postępowanie medacyjne w pięć lat po reformie sądownictwa administracyjnego, (w:) J. Glumińska-Pawlic (red.), Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2008, s. 51.

uregulowania tej dyrektywy jest od dawna artykułowany w nauce prawa podatkowego⁴⁷. Analogia jako rodzaj rozumowania prawniczego opiera się na założeniu, że fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą te same lub podobne konsekwencje⁴⁸. Tym samym jest ona operacją myślową, której przedmiotem są normy prawne, prowadzącą do rozszerzenia zakresu ich obowiązywania na stany faktyczne tymi normami nieobjęte. Jedynym tego uzasadnieniem jest zaś fakt, że stany faktyczne nieobjęte treścią normy prawnej w swej istocie są zbliżone do stanów faktycznych, do których stosuje się treść normy prawnej. Wprowadzenie do ordynacji podatkowej zasady ograniczonego stosowania analogii powinno uniemożliwiać organom podatkowym ustanawianie bądź poszerzanie obowiązków, a także ograniczanie uprawnień adresatów przepisów prawa podatkowego w stosunku do tych powinności lub uprawnień, które wynikają z przepisów prawa podatkowego.

Względy ochrony praw podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku uzasadniają również wprowadzenie do ordynacji podatkowej dyrektywy dotyczącej sposobu postępowania w przypadku zmiany prawa. Jest nią nakaz stosowania przepisów, które w momencie orzekania są już uchylone, dla oceny zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami (jeżeli akt prawny nie zawiera przepisów przejściowych).

Temu samemu celowi służy ukształtowanie nakazu rozstrzygania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Ten istotny wymóg związany z ochroną praw podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku został ujęty już w projekcie nowelizacji obowiązującej ordynacji podatkowej przygotowanym w Kancelarii Prezydenta RP⁴⁹. Dyrektywa ta powinna znaleźć się również w nowych przepisach ogólnego prawa podatkowego. Za takim rozwiązaniem wypracowanym w doktrynie prawa podatkowego⁵⁰, a także w orzecznictwie sądów administracyjnych⁵¹ przemawia fakt, że w państwie demokratycznym podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnego

⁴⁷ B. Brzeziński, W. Nykiel, Zasady ogólne prawa podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3.

⁴⁸ B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 119.

⁴⁹ Sejm VII kadencji, druk nr 3018. Także w projekcie rekomendacji nowej ordynacji podatkowej z dnia 11 kwietnia 2014 r., przygotowanym przez Ministerstwo Gospodarki, zawarto postulat sformułowania zasady *in dubio pro tributario* (por. s. 13 tego dokumentu). Propozycję taką artykułują ponadto Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej oraz Krajowa Izba Doradców Podatkowych (por. s. 1 Stanowiska Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej i Krajowej Izby Doradców Podatkowych dotyczącego założeń kompleksowej regulacji ustawowej, która zastąpi ordynację podatkową).

⁵⁰ Z. Kmiecik, Glosa do wyroku NSA z dnia 18 stycznia 1988 r. (sygn. akt III SA 964/87), „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1990, nr 5-6, poz. 251. Por. także B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 112-113.

⁵¹ Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r. (sygn. akt II FSK 224/10), Lex nr 798218 oraz wyrok NSA z dnia 2 marca 2010 r. (sygn. akt II FSK 35/10), Lex nr 596404. Por. także wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2010 r. (sygn. akt I SA/Po 118/10), Lex nr 617851 oraz wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I SA/Po 193/11), Lex nr 1096563.

określenia jego obowiązków w ustawie podatkowej⁵². Jeżeli w danej sytuacji, przez wzgląd na brzmienie przepisów prawa podatkowego, możliwe jest różne ich rozumienie i każda z „wersji” interpretacyjnych jest uzasadniona, istniejącą wątpliwość należy rozstrzygnąć w ten sposób, że przy ocenie konsekwencji prawnych zachowania podatnika przyjmuje się takie rozumienie przepisów, które jest najkorzystniejsze dla podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku⁵³. W ten sposób nie dochodzi do przerzucenia na niego odpowiedzialności za niedoskonałości regulacji prawnej. Sama zasada staje się zaś swoistym zabezpieczeniem uniemożliwiającym przenoszenie na podatnika odpowiedzialności za błędy popełnione przez ustawodawcę⁵⁴. Rozwiewając podnoszone niekiedy wątpliwości co do potrzeby operowania zasadą *in dubio pro tributario*, należy zatem stwierdzić, iż nie będzie ona pozostawała w sprzeczności z zasadami wykładni przepisów stosowanymi w prawie podatkowym. Rozstrzyganie istniejących wątpliwości na korzyść podatnika będzie bowiem miało miejsce wtedy, gdy wszelkie stosowane metody ustalenia treści normy prawnej nie doprowadzą do jednoznacznego ustalenia jej brzmienia. Dopiero w takiej sytuacji zastosowanie znajdzie zasada *in dubio pro tributario* jako dyrektywa interpretacyjna drugiego stopnia.

2. Podstawowe prawa i obowiązki podatnika

Niezależnie od ukształtowania w nowej ordynacji podatkowej zbioru zasad prawa podatkowego, potrzebne jest również stworzenie normatywnego katalogu praw i obowiązków podatnika. Umożliwi to równoważenie podatkowych obowiązków podatnika przysługującymi mu prawami, a jednocześnie uświadomi zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym, jaki jest zakres uprawnień oraz powinności ciążących na podmiocie zobowiązanym z tytułu podatku. W ten sposób należycie zostaną zabezpieczone interesy obydwu stron stosunku podatkowoprawnego.

Nie postuluje się natomiast skodyfikowania w nowej ordynacji podatkowej kompetencji organów podatkowych, te wynikają bowiem z regulujących je przepisów szczególnych.

Potrzeba ochrony praw podatnika jest konsekwencją istniejącego modelu relacji łączącej dłużnika podatkowego ze związkiem publicznoprawnym będącym podmiotem

⁵² Por. A. Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009, s. 234.

⁵³ Należy jednak zauważyć, że w nauce prawa istnieją wątpliwości co do formułowania tej zasady - por. Z. Tobor, Interpretacja „na korzyść podatnika”, (w:) J. Glumińska-Pawlic (red.), Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2007, s. 136-137 oraz A. Gomułowicz, Złudny mit *in dubio pro tributario* w prawie podatkowym, „Gazeta Prawna” z dnia 2 lutego 2015 r.

⁵⁴ Por. także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2002 r. (sygn. akt K 43/01), OTK-A 2002, nr 7, poz. 96 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09), Dz.U. poz. 985.

uprawnionym z tytułu podatku. Jego treścią jest powinność zapłaty podatku, ale również różnego rodzaju uzupełniające (instrumentalne) obowiązki podatkowe. Ich korelatami są zaś uprawnienia organów podatkowych reprezentujących wierzyciela podatkowego. Towarzyszy temu nierównorzędność stron stosunku podatkowoprawnego. Jeden z jego podmiotów (podmiot zobowiązany z tytułu podatku) podlega bowiem drugiemu (wierzycielowi podatkowemu). Taki model relacji prawnej istniejącej na gruncie prawa podatkowego uzasadniany jest istotą podatku jako daniny publicznej. Gdyby bowiem podmioty stosunku podatkowoprawnego były sobie równe, mogłoby nie dojść do skutku świadczenie podatnika na rzecz podmiotu uprawnionego z tytułu podatku, dokonywane bez uzyskania świadczenia wzajemnego ze strony państwa lub jednostki samorządu terytorialnego⁵⁵. Przejawem podległości jednego podmiotu stosunku podatkowego drugiemu jest władcza i jednostronna metoda dokonywania rozstrzygnięć w sprawach podatkowych, która dominuje w prawie podatkowym⁵⁶. W konsekwencji uprawnienia i powinności podatkowe są determinowane w formie władczych rozstrzygnięć organów podatkowych prowadzących postępowanie podatkowe (oraz kontrolę podatkową), które jednocześnie – w sferze materialnego prawa podatkowego – reprezentują interes państwa lub jednostki samorządu terytorialnego jako podmiotów uprawnionych z tytułu podatku.

Właśnie to skupienie na organie podatkowym materialnoprawnych oraz procesowych praw w sferze prawa podatkowego sprawia, iż jego możliwości działania są bez porównania większe niż perspektywy działania podmiotów zobowiązanych z tytułu podatku. To zaś implikuje potrzebę równoważenia sytuacji prawnej obydwu stron materialnoprawnego stosunku podatkowoprawnego, a zarazem strony postępowania podatkowego oraz organu podatkowego. Istotne jest więc ukształtowanie takich praw i uprawnień podatnika, które zniwelują różnice w możliwościach działania stron stosunku prawnego i umożliwią korektę wadliwych działań organów podatkowych⁵⁷. Jest to konieczne również przez wzgląd na współczesne standardy relacji między obywatelami a władzą publiczną, które opierają się na służebnej roli administracji publicznej wobec społeczeństwa oraz zasadzają się na istnieniu katalogu uznanych wartości, w odniesieniu do których obywatelowi przysługuje ochrona

⁵⁵ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 20 oraz A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny*, (w:) B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 41-42.

⁵⁶ Więcej na ten temat por. A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014.

⁵⁷ B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.

prawna⁵⁸. Realizacji wszystkich tych celów ma służyć wyraźne sformułowanie w projektowanej ustawie katalogu praw oraz obowiązków podatnika⁵⁹.

Jak stwierdza B. Brzeziński, ochrona praw podatnika ma swój aspekt indywidualny oraz społeczny. W aspekcie indywidualnym istotne jest to, aby podatnik miał do dyspozycji środki prawne umożliwiające precyzyjne ustalenie zakresu jego obowiązków oraz umożliwiające weryfikację prawidłowości działania organów podatkowych, a także eliminację zaistniałych ewentualnie nieprawidłowości oraz usunięcie ich skutków. Jednocześnie, przez wzgląd na aspekt społeczny ochrony praw podatnika, chodzi o to, aby zespół instrumentów prawnych oddanych do dyspozycji podatników oraz warunki i możliwości korzystania z nich przyczyniały się do utrwalenia przekonania, że opodatkowanie przebiega według społecznie akceptowalnych reguł, z poszanowaniem praw jednostki. W konsekwencji powinno to umocnić poczucie więzi obywateli z państwem (bądź bardziej ogólnie - ze zbiorowością społeczną) oraz przekonanie o racjonalności zachowań zgodnych z prawem podatkowym⁶⁰.

Warto zauważyć, że potrzeba wyartykułowania katalogu praw i obowiązków podatnika jest dostrzegana nie tylko w nauce prawa podatkowego. Na uregulowanie tej kwestii w poszczególnych krajach wskazuje Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Także przedsiębiorcy akcentują potrzebę skodyfikowania praw podatników.

W raporcie Komitetu do Spraw Podatkowych OECD z 1990 r. wskazano na przysługujące podatnikowi: 1) prawo do uzyskania informacji, 2) prawo do ochrony informacji dotyczących podatnika (tajemnica skarbową), 3) prawo do oprocentowania nadpłaty, 4) prawo do „zapłaty” podatku w drodze potrącenia, 5) prawo do przywrócenia terminu na dokonanie czynności przewidzianej w prawie, 6) prawo do zwrotu kosztów postępowania podatkowego w wypadku uznania racji podatnika, 7) prawo do występowania o pisemną interpretację przepisów podatkowych, 8) prawo do ochrony interesów poprzez instytucję przedawnienia roszczeń o zapłatę podatku. Ponadto w tej kategorii praw ujęto także: 9) funkcjonowanie instytucji ombudsmana podatkowego, 10) stosowanie amnestii

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ Jak trafnie stwierdza A. Leszczyńska, państwo powinno korzystać z przysługującego mu władztwa w sposób zapewniający nie tylko realizację celów, które sobie postawiło, ale i z poszanowaniem interesów jednostek ponoszących ciężary jego funkcjonowania (podatników). Nie można bowiem zapominać, że państwo nie istnieje „samo dla siebie” – zostało ono powołane z pierwotnej woli poszczególnych członków danej wspólnoty i dlatego potrzeby wspólnoty powinny być postrzegane również przez pryzmat potrzeb jednostek ją tworzących - por. A. Leszczyńska, *Prawa podatnika i ich ochrona*, (w:) B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 515.

⁶⁰ B. Brzeziński, *Koncepcja ...*, *op. cit.*, s. 9 i nast.

podatkowych oraz 11) obowiązek organów podatkowych stosowania z urzędu najkorzystniejszego dla podatnika reżimu opodatkowania oraz przysługujących podatnikowi ulg podatkowych. Niezależnie od tego wyróżniono kategorię uprawnień związanych – ogólnie rzecz biorąc – z tokiem procedury podatkowej oraz prawem do zaskarżania decyzji podatkowych⁶¹.

Jednocześnie wskazano na różnorodne obowiązki podatnika implikowane przez przysługujące temu podmiotowi prawa, artykułowane w systemach prawnych poszczególnych państw. Obowiązki podatnika są w tym wypadku rozumiane jako zespół zachowań, których realizacji przez podmiot zobowiązany z tytułu podatku oczekują organy podatkowe. Jak się podkreśla we wspomnianym dokumencie, bez „zbilansowania” uprawnień oraz powinności podatnika nie byłoby możliwe efektywne, wydajne funkcjonowanie systemu podatkowego. Wśród podstawowych obowiązków podatnika wymienia się w szczególności jego powinność terminowego przedkładania informacji i dokumentów, prowadzenia ksiąg oraz terminowego wpłacania kwot podatku⁶².

Z kolei w Deklaracji praw podatnika, podpisanej 18 maja 2011 r. przez przedstawicieli nauki, sędziów oraz praktyków prawa podatkowego, wskazuje się na następujące prawa podatnika wynikające z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego: 1) prawo do dobrego prawa podatkowego, 2) prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych, 3) prawo do udziału w rzetelnie prowadzonym postępowaniu podatkowym, 4) prawo do dobrego traktowania przez organy podatkowe, 5) prawo do sądowej ochrony praw w sprawach podatkowych, 6) prawo do informacji o sprawach z zakresu opodatkowania, 7) prawo do oceny prawa podatkowego, 8) prawo do oceny pracy organów podatkowych, 9) prawo do respektowania zasady domniemania niewinności, a także współmierności i indywidualizacji kary za naruszenie prawa podatkowego, 10) prawo do naprawienia szkody wyrządzonej orzeczeniem organu władzy publicznej.

Należy podkreślić, iż wskazana Deklaracja stanowi dla podatników jedynie wskazówkę przysługujących im prawnych gwarancji, których istnienia powinni być świadomi. Dokument ten nie ma natomiast żadnej mocy wiążącej, a co za tym idzie – nie

⁶¹ *Ibidem*, s. 9 i n.

⁶² Por. także inne dokumenty OECD, w szczególności „Taxpayers’ Rights and Obligations - Practice note” z 2003r., „Tax Intermediaries study dealing with the role of tax adviser” z 2008 r. oraz „Cooperative Compliance Report” z 2013r. Warto ponadto wspomnieć o pracach dotyczących praw i obowiązków podatnika prowadzonych na forum UE, w szczególności o dokumencie „Action plan against tax fraud and evasion: idea of „An EU Taxpayer’s Code“ z 2012r. oraz o przedłożonym w 2013 r. do konsultacji publicznych projekcie „European Taxpayer's Code”.

stanowi obowiązującego prawa. Między innymi z tego względu zasadne jest określenie nie tylko praw, ale i obowiązków podatnika w akcie prawa powszechnie obowiązującego.⁶³

Wyartykułowane prawa i obowiązki podatnika w jakimś stopniu będą stanowiły odzwierciedlenie unormowań wynikających z Konstytucji RP, a także z przepisów ogólnego oraz szczegółowego prawa podatkowego. Z tego względu otwartą, dyskusyjną kwestią pozostaje umiejscowienie tej regulacji w przepisach prawa podatkowego. Możliwe jest to na kilka sposobów – poprzez umieszczenie najważniejszych praw i obowiązków w preambule do ordynacji podatkowej lub zawarcie w przepisach tej ustawy regulacji odsyłającej do Karty praw i obowiązków podatnika, opracowanej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.⁶⁴ Alternatywą dla takiego rozwiązania jest unormowanie zakresu praw i obowiązków podatnika wprost w przepisach ogólnego prawa podatkowego.⁶⁵

Właśnie ostatnia ze wskazanych metoda ukształtowania katalogu praw i obowiązków podatnika (lub szerzej – podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku) zasługuje na akceptację. Określenie w przepisach ogólnego prawa podatkowego praw i obowiązków podatnika powinno ponadto zyskać ustawowe „wsparcie” w instytucji skarg i wniosków regulowanej w przepisach ordynacji podatkowej. W ten sposób wyartykułowanie praw i obowiązków podatnika łączyłoby się z realną ich ochroną.

Jeżeli chodzi o treść proponowanych praw i obowiązków, to wskazuje się na zasadność umieszczenia w ich katalogu takich powinności i uprawnień podatnika, które są właściwe nie tylko prawu podatkowemu, ale są odzwierciedleniem uniwersalnych wartości kształtujących całe prawo, wynikających z przepisów Konstytucji RP. Do grupy tej zaliczyć ponadto należy prawa i obowiązki specyficzne dla prawa podatkowego, stanowiące swoiste odbicie regulacji prawnych zawartych w przepisach ogólnego oraz szczegółowego prawa podatkowego.

⁶³ Podobne rozwiązanie znajduje się w Modelowych kodeksach podatkowych Międzynarodowego Funduszu Walutowego (art. 32 Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000), a także Część II Obowiązki i prawa podatników Modelu CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - kodeksu w wersji z 1997 r. (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>)).

⁶⁴ Takie rozwiązanie zastosowano m.in. w Wielkiej Brytanii, gdzie przepis art. 16A ustawy Commissioners for Revenue and Customs Act 2005, wprowadzony Finance Act 2009 (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/10/section/92>), zobowiązuje organy podatkowe i celne (Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC) do przyjęcia i publikacji Karty, do dokonywania jej regularnego przeglądu, publikowania jej zaktualizowanych wersji, a także do składania co najmniej raz w roku raportu na temat respektowania przez administrację standardów wynikających z Karty.

⁶⁵ Jednym z wariantów tego rozwiązania, stosowanym rzadko, jest ujęcie podstawowych praw podatnika w odrębnym akcie prawnym rangi ustawowej - por. np. włoska ustawa nr 212 z dnia 27 lipca 2000 r. Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

Z podstawowych, determinowanych przepisami Konstytucji RP praw i obowiązków podatnika wywodzi się prawa: do rzeczywistej ochrony prawnej w postępowaniu przed organami podatkowymi, do ochrony prywatności oraz własności, prawo do niedyskryminacyjnego traktowania, a także do uzyskania naprawienia szkody wyrządzonej sprzecznym z prawem działaniem organów władzy publicznej⁶⁶. Katalog ten uzupełnia podstawowy obowiązek podatnika - powinność przestrzegania przepisów prawa. Z kolei do praw podatnika specyficznych dla prawa podatkowego zalicza się prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa, a także będące jego konsekwencją prawo do uzyskania zwrotu nadpłaty oraz otrzymania jej oprocentowania, prawo do skorygowania deklaracji podatkowej oraz do uzyskania informacji od organu podatkowego, prawo korzystania z przewidzianych w prawie podatkowym możliwości kształtowania swojej sytuacji prawnej, w tym planowania wysokości obciążeń i korzystania z ustawowych wyłączeń z opodatkowania, zwolnień i ulg podatkowych, prawo wyboru formy lub sposobu opodatkowania, jeśli możliwość taka wynika z przepisów prawa, prawo uznania przez organy podatkowe uczciwości i rzetelności każdego podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku do czasu zaprzeczenia tego faktu przez ostateczne orzeczenie organu lub prawomocny wyrok sądu, prawo do składania - pod rygorem odpowiedzialności karnej - oświadczeń w sprawach podatkowych, czyniących zbędnymi inne formy dokumentowania zdarzeń i faktów o znaczeniu dla wymiaru podatku, prawo posługiwania się w postępowaniu przed organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej każdą wiarygodną formą dowodu w sprawie⁶⁷.

Postulowanym w doktrynie obowiązkiem podatnika właściwym prawu podatkowemu i wyartykułowanym w katalogu jego praw i obowiązków powinna być powinność dokonywania tzw. samoobliczenia podatku (tam, gdzie jest to wymagane na podstawie przepisów prawa) oraz terminowego uiszczania kwot podatku, wymóg korygowania złożonych deklaracji podatkowych i zgłoszenia właściwym organom podatkowym zdarzeń i faktów prawnych powodujących powstanie, zmianę lub ustanie obowiązków w sferze prawa podatkowego, zakaz uchylania się od opodatkowania, a także powinność sporządzania i przedstawiania właściwym organom daninowym przewidzianych prawem ewidencji, spisów, wykazów, ksiąg, protokołów, rozliczeń i sprawozdań oraz powinność poddania się czynnościom sprawdzającym i kontrolnym przewidzianym w ustawie, w celu sprawdzenia i

⁶⁶ Por. C. Kosikowski, *Ogólny kodeks ...*, *op. cit.* oraz B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2008, s. 76-97.

⁶⁷ C. Kosikowski, *Ogólny kodeks ...*, *op. cit.*, s. 11-17.

potwierdzenia wiarygodności składanych oświadczeń⁶⁸, a także obowiązek zwrotu należności otrzymanej od organu podatkowego nienależnie.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy w nowej ustawie sformułować, w szczególności, następujące prawa podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku: prawo do rzetelnego, bezstronnego, sprawnego i terminowego załatwiania spraw, prawo do ochrony prywatności i danych dłużnika podatkowego, prawo do niedyskryminacyjnego traktowania, prawo do uzyskania naprawienia szkody wyrządzonej sprzecznym z prawem działaniem organów władzy publicznej, prawo do zapłaty podatku tylko w wysokości wynikającej z przepisów prawa, prawo do uzyskania zwrotu nadpłaty oraz należnego zwrotu podatku, prawo do skorygowania deklaracji podatkowej, prawo do uzyskania informacji od organu podatkowego, prawo do wyboru formy lub sposobu opodatkowania, jeśli możliwość taka wynika z przepisów prawa, prawo do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych oraz ubiegania się o ulgi w spłacie podatków, domniemanie uznania przez organy podatkowe rzetelności każdego podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku, prawo do uprzejmego, profesjonalnego i sprawiedliwego traktowania, prawo do wsparcia i bycia wysłuchanym, prawo do dostępności urzędników, prawo do oczekiwania stosowania prawa przez organy podatkowe w sposób sprawiedliwy, konsekwentny, rozsądny i spójny, prawo do reprezentacji, prawo do zaskarżenia rozstrzygnięć organów podatkowych, prawo do zwrócenia się o mediację lub zastosowanie innej niewładczej procedury rozwiązania sporu podatkowego⁶⁹, prawo do składania skarg i wniosków, prawo do przywrócenia terminu na dokonanie czynności przewidzianej w prawie, prawo do ochrony interesów poprzez instytucję przedawnienia roszczeń o zapłatę podatku.⁷⁰

Z kolei artykułowanymi w ordynacji podatkowej obowiązkami podatnika powinny być w szczególności: powinność przestrzegania prawa, obowiązek zapłaty podatku, zakaz uchylania się od opodatkowania, powinność dokonywania tzw. samoobliczenia podatku (tam, gdzie jest to wymagane na podstawie przepisów prawa), obowiązek zgłoszenia właściwym organom podatkowym okoliczności powodujących powstanie, zmianę lub ustanie

⁶⁸ *Ibidem*.

⁶⁹ Normatywny treść instytucji mediacji zostanie ukształtowana z uwzględnieniem doświadczeń związanych z nikłą skutecznością postępowania mediacyjnego w sprawach prowadzonych przed sądami administracyjnymi.

⁷⁰ Prawa te mają swoje odpowiedniki w wielu kartach i deklaracjach praw podatnika; zob. np. Your Charter w Wielkiej Brytanii (http://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/91888/charter.pdf); Customer Service Charter w Irlandii (<http://www.revenue.ie/en/about/custservice/customer-charter.html>); Taxpayer Bill of Rights w Kanadzie (<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/rc4418/rc4418-12-13e.pdf>); Taxpayers' Charter w Australii (<https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers--charter/Taxpayers--charter---what-you-need-to-know/>); La charte du contribuable we Francji (http://www2.impots.gouv.fr/documentation/charte_contrib/index.htm).

obowiązków w sferze prawa podatkowego, obowiązek zwrotu należności otrzymanej od organu podatkowego nienależnie, powinność sporządzania i przedstawiania właściwym organom podatkowym przewidzianych prawem deklaracji i ksiąg podatkowych, obowiązek uczciwego i uprzejmego postępowania w kontaktach z organami podatkowymi (ich pracownikami), obowiązek niezwlekania z przedłożeniem informacji i innych dowodów będących w posiadaniu podatnika istotnych dla sprawy, obowiązek niepodejmowania działań utrudniających doręczenie korespondencji, powinność poddania się kontroli i innym czynnościom podejmowanym zgodnie z prawem przez organy podatkowe, obowiązek bezzwłocznego informowania o błędach rzutujących na zaniżenie opodatkowania ujawnionych przez podatnika.

3. Niewładcze formy działania organów podatkowych

3.1. Cel rozszerzenia katalogu niewładczych form działania organów podatkowych

Szczególnym wyrazem woli stworzenia warunków do przestrzegania i stosowania prawa podatkowego w sposób jednocześnie skuteczny, efektywny i słuszny staną się nowo wprowadzane niewładcze formy działania organów podatkowych: takie, które dla realizowania norm prawa podatkowego nie wymagają władczej ingerencji organu podatkowego lub w przypadku których ingerencja taka jest wtórna wobec porozumienia między podatnikiem a organem. Choć tego rodzaju formy są już w pewnym zakresie znane polskiemu prawu podatkowemu⁷¹ (instytucją najczęściej wykorzystywaną i najbardziej cenioną przez podatników są interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego⁷²), ich spektrum, zasięg oraz konkretny kształt normatywny są obecnie niezadowalające.

Nowe formy działania pozostają w związku z dwiema wyrażonymi wcześniej zasadami ogólnymi prawa podatkowego: pogłębiania zaufania podatników do organów

⁷¹ Por. m.in. P. Pietrasz, J. Siemieniako, E. Wróblewska, Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa-Białystok 2013; A. Nita, Porozumienia w prawie podatkowym, Warszawa 2014; J. Pustuł, Rozwiązywanie sporów podatkowych, (w:) B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009. Por. także K. Kłosowska, Czynności faktyczne jako prawna forma działania administracji, Rzeszów 2009.

⁷² Należy do nich także wydawanie interpretacji ogólnych i zawieranie porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych. Elementy konsensualne zawiera lub może zawierać również m.in. orzekanie przez organ w sprawie udzielenia ulgi w spłacie podatku, ustalanie wartości rzeczy i praw majątkowych w podatkach dochodowych, podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od spadków i darowizn, zawieranie z podatnikami umów o przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz Skarbu Państwa, gminy, powiatu lub województwa, ze skutkiem w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego itd. W postępowaniu przed wojewódzkim sądem administracyjnym między organem podatkowym a podatnikiem może natomiast zostać przeprowadzone postępowanie medacyjne.

podatkowych i ugodowego załatwiania spraw podatkowych. Zostaną one wprowadzone w celu wsparcia podatnika w realizowaniu obowiązków wynikających z prawa podatkowego, zapobiegania powstawaniu sporów podatkowych i stworzenia warunków ich lepszego rozwiązywania. Wspólnym mianownikiem tych rozwiązań jest to, że sprzyjają współdziałaniu (współpracy) między organami podatkowymi (pracownikami działającymi z ich upoważnienia) a podatnikami oraz pozwalają na ustanowienie między nimi relacji opartej na wzajemnym szacunku i zaufaniu.

Poczesne miejsce wśród nowych form działania organów podatkowych zajmą konsensualne formy załatwiania spraw podatkowych – oparte na porozumieniu, przez które zapobiega się powstaniu sporu podatkowego lub spór ten rozwiązuje⁷³. Konsensualne załatwianie spraw (w tym podatkowych) ma wiele zalet. Przyczynia się do sprawności, szybkości i prostoty rozliczenia oraz postępowania, daje oszczędności czasu i środków finansowych obu stron (potencjalnego lub zaistniałego) sporu, zwiększa efektywność działania organów podatkowych, pozwala na odciążenie sądów administracyjnych. Podstawową korzyścią jest to, że w wyniku załatwienia sprawy w ten sposób obie strony są usatysfakcjonowane, co – w szczególności – daje szansę dobrowolnego wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika oraz dobrze rokuje współpracy między nim a organami podatkowymi w przyszłości. Nawet jednak niepowodzenie próby konsensualnego załatwienia sprawy ma przewagę nad sytuacją, w której strony sporu próby takiej w ogóle nie podjęły. Zawsze bowiem rozmowa daje im szansę okazania sobie wzajemnie szacunku, wzięcia aktywnego udziału w dotyczącym ich spraw sporze, swobodnego wyrażenia swoich racji i wysłuchania racji adwersarza itd., co wpływa pozytywnie na ich poczucie sprawiedliwości proceduralnej⁷⁴.

Należy w tym miejscu podkreślić, że regulacja niewładczych form działania organów podatkowych jest podstawą normatywną konieczną do przeprowadzenia zmiany w sposobie

⁷³ Por. rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(2001)9 z dnia 5 września 2001 r. o alternatywnych środkach rozstrzygania sporów sądowych między władzami administracyjnymi a osobami (stronami) prywatnymi, <http://www.coe.int>; A. Skóra, Nowe sposoby rozstrzygania sporów (*litigation*) między organami administracji publicznej a osobami prywatnymi w świetle rekomendacji Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(2001)9 z dnia 5 września 2001 r., „Gdańskie Studia Prawnicze” 2005, t. XIII.

⁷⁴ Na temat wpływu poczucia sprawiedliwości proceduralnej na przestrzeganie prawa zob. m.in. T.R. Tyler, *Why People Obey the Law: Procedural Justice, Legitimacy and Compliance*, New Haven 1990; E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge 2007; M. Niesiobędzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013; R. Sowiński, *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009. W sprawie sprawiedliwości proceduralnej w postępowaniu administracyjnym zob. np. Z. Kmiecik, *Idea sprawiedliwości proceduralnej w prawie administracyjnym (Założenia teoretyczne i doświadczenia praktyki)*, „Państwo i Prawo” 1994, nr 10.

załatwiania spraw podatkowych. Bez jej ustanowienia zmiana taka nie byłaby możliwa. Jednocześnie, sama regulacja zmiany tej nie gwarantuje, lecz tylko stwarza jej szansę.

Jakkolwiek wskazana regulacja prawna stanowi niezbędny składnik ogółu działań stwarzających warunki do rozwiązywania sporów podatkowych w sposób skuteczny, efektywny i słuszny, to jednak sama w sobie jest niewystarczająca do osiągnięcia tego celu. Kluczowe jest uzdolnienie stron ewentualnych sporów, tj. zarówno podatników, jak i organów podatkowych (względnie pracowników działających z ich upoważnienia), do korzystania z konsensualnych form załatwiania spraw – nie tylko formalne, ale i organizacyjne, techniczne oraz kulturowe (mentalnościowe).

Na wzmocnienie znaczenia w procesie realizacji zobowiązań podatkowych elementów negocjacyjnych w relacjach między podatnikami a organami podatkowymi zwrócono uwagę w doktrynie, wskazując na responsywność systemu prawa, charakteryzującą się w odniesieniu do podatków współpracą tych organów z podatnikami. Prawo responsywne cechuje się „miękkimi sposobami rozwiązywania konfliktów (mediacja, koncyliacja, arbitraż), elastycznością w stosowaniu prawa do konkretnych sytuacji. Przymus ograniczony jest do przypadków niezbędnych. Wzrasta tu znaczenie klauzul generalnych i ogólnych zasad prawa, a także rola wykładni celowościowej”⁷⁵.

3.2. Informacje i wsparcie dla podatnika

Większość polskich ustaw podatkowych posługuje się techniką samoobliczenia - zobowiązuje samych podatników do obliczenia i zadeklarowania należnego podatku. Warunkiem wywiązywania się przez podatników z tego oraz innych obowiązków wynikających z prawa podatkowego jest posiadanie przez nich wiedzy o tych obowiązkach – znajomość treści przepisów i ich zrozumienie. Warunek ten trudnym do spełnienia czyni powszechnie znana i niekwestionowana charakterystyka prawa podatkowego, które jest niejasne, złożone i zmienne. Stawia to ogół podatników przed szczególnymi wyzwaniami⁷⁶, w obliczu których nie powinni być pozostawieni sami.

⁷⁵ B. Brzeziński, Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy, (w:) P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Wrocław 2011, s. 36. Por. także M. Zirk-Sadowski, Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4; A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Warszawa 2013.

⁷⁶ Trud i ryzyka związane z techniką samoobliczenia dostrzega Trybunał Konstytucyjny - por. m.in. wyrok z dnia 12 września 2005 r. (sygn. akt SK 13/05); postanowienie z dnia 14 lipca 2004 r. (sygn. akt SK 16/02); wyrok z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09); wyrok z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12). Por. także m.in. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 40; A. Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009, s. 23; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 43.

Organy podatkowe są powołane do tego, by ułatwiać uczciwym podatnikom (czyli ich zdecydowanej większości) prawidłowe wypełnianie obowiązku dostarczenia władzy publicznej środków pieniężnych koniecznych do zaspokojenia potrzeb ludzkich (zbiorowych i indywidualnych). Dlatego należy uznać, że organy te mają obowiązek udzielania podatnikom informacji, wyjaśnień i innego potrzebnego wsparcia w rozliczeniu⁷⁷. W dotychczasowej praktyce głównym instrumentem, przy pomocy którego realizowany jest ten obowiązek, są interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego. Jakkolwiek instrument ten jest niezwykle cenny i ceniony, to jednak nie jest on wystarczający; nie jest także najbardziej efektywny z punktu widzenia organów podatkowych (wymaga zaangażowania znacznych sił i środków). Wymaga on również posiadania przez wnioskodawcę znacznej wiedzy o prawie podatkowym.

Podatnik zostanie uprawniony do uzyskiwania z wielu źródeł informacji o charakterze urzędowym (oficjalnym) oraz do polegania na takich informacjach – wywodzenia skutków ochronnych z faktu zastosowania się do nich.

W praktyce zaniedbywany dotychczas kanał informacji to niesformalizowane (nieobwarowane wymogami proceduralnymi) konsultacje udzielane podatnikom przez pracowników organów podatkowych w bezpośrednim kontakcie. Podatnik zostanie uprawniony do uzyskania informacji o zakresie spoczywających na nim obowiązków podatkowych lub przysługujących mu praw także tą drogą. Uprawnienie to będzie przysługiwać zwłaszcza (choć nie tylko) podatnikom, którzy od niedawna posiadają określony status (np. niedawno rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej) lub którzy popełnili uprzednio błędy w rozliczeniu. Są oni bowiem szczególnie podatni na popełnianie błędów także w przyszłości, potrzebują zatem wsparcia w realizowaniu swoich obowiązków.

Nowa ordynacja podatkowa będzie określać: sposoby (postaci) udzielania przez organy podatkowe informacji i wsparcia, a także warunki i zakres ochrony prawnej przysługującej podatnikowi w razie zastosowania się przez niego do udzielonej mu urzędowej informacji, która następnie okazuje się niepoprawna lub myląca.

⁷⁷ Por. art. 22 Europejskiego Kodeksu Dobrej Administracji, zasadę pomocniczości (właściwie: zasadę pomocy) organów podatkowych, (w:) Ministerstwo Gospodarki, Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r., s. 9; a także podobną zasadę: udzielania informacji (pomocy) ujętą (w:) Ministerstwo Gospodarki, Projekt założeń projektu ustawy – Prawo działalności gospodarczej, Warszawa 11 grudnia 2014 r. (s. 17-18). Por. także liczne rozwiązania przyjmowane przez administracje podatkowe w dążeniu do tego, aby „uczynić łatwym przestrzeganie prawa (a trudnym jego nieprzestrzeganie)” [„making it easy to comply (and difficult not to)”] przedstawione, (w:) Right from the Start: Influencing the Compliance Behaviour for Small and Medium Enterprises, Forum on Tax Administration, OECD 2012, <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428016.pdf>, jak również art. 10 Modelu karty podatnika opracowanego przez Confédération Fiscale Européenne (CFE), Asia-Oceania Tax Consultants' Association (AOTCA) i Society of Trust and Estate Practitioners (STEP), <http://www.cfe-eutax.org/node/3134>.

Przepisy nowej ordynacji podatkowej w omawianym zakresie zostaną uzgodnione z rozwiązaniami przyjętymi w ustawie o Administracji Podatkowej⁷⁸ oraz „Koncepcją rozwoju zadań Krajowej Informacji Podatkowej” z dnia 19 grudnia 2014 r.⁷⁹

3.3. Interpretacje przepisów prawa podatkowego

Istnienie różnych podatków, form opodatkowania, częste ich zmiany, obowiązywanie regulacji unijnych oraz prawa międzynarodowego prowadzą do wzrostu skomplikowania prawa, niepewności co do jego treści, a więc również interpretacji i stosowania. Stanowi to źródło potencjalnych konfliktów pomiędzy interesem podatników a administracją podatkową reprezentującą interesy fiskalne państwa. Z tych względów wprowadzone w obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej instytucje ogólnych oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego należy traktować jako istotne rozszerzenie zakresu ochrony praw i wolności ekonomicznych podatnika. Interpretacje są też ważnym, stabilizującym elementem rozwiązywania sporów między podatnikiem a organem podatkowym. Stanowią również jedną z ważniejszych rękojmi ochrony praw podmiotowych podatników. Niewątpliwie na podstawie interpretacji podatnik uzyskuje wiedzę w zakresie reguł, które razem z przepisami prawa podatkowego współtworzą potencjalną sytuację prawną każdego adresata prawa podatkowego. Podmioty te kształtują swoje poczucie pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego nie tylko na podstawie ustaw podatkowych, lecz także na podstawie tego, jak administracja podatkowa stosuje prawo podatkowe. Z podanych powodów należy podzielić dominujące poglądy o konieczności utrzymania w nowej ordynacji podatkowej rozwiązań dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz odrzucić te, które opowiadają się za ich wyeliminowaniem.⁸⁰

Czynności stanowiące wykonanie przewidzianych w ordynacji podatkowej uprawnień i obowiązków z zakresu interpretacji prawa podatkowego powinny stanowić merytorycznie poprawną, dostępną, przekonującą pomoc prawną dla podatników, dążąc tym samym do realizacji zasady bezpieczeństwa prawnego na gruncie, niekiedy bardzo trudnego do wykładni i przestrzegania, prawa podatkowego. Jednym z podstawowych celów interpretacji ogólnych i

⁷⁸ Rozdział 3 projektu z dnia 17 listopada 2014 r. (Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów, nr UD 178).

⁷⁹ Dostępna na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (<http://www.mf.gov.pl>).

⁸⁰ Por. prof. W. Modzelewski: „patologiczna koncepcja wydawania indywidualnych interpretacji urzędowych przez Ministra Finansów i samorządowe organy podatkowe (co rok powstaje ich ponad 30 tys.), przez co resort finansów stał się największym biurem doradztwa podatkowego. Marginalizuje to bezpośrednie stosowanie przepisów prawa podatkowego: dziś nie jest już ważne, co jest napisane w ustawie, istotne jest to, co napisano w interpretacji na ten temat” - W. Modzelewski, Prof. Modzelewski o tym co zmienić w Ordynacji podatkowej, <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/143475,Prof-Modzelewski-o-tym-co-zmienic-w-Ordynacji-podatkowej.html>).

interpretacji indywidualnych powinno pozostać dążenie do ujednolicenia stosowania prawa podatkowego, na podstawie którego organy podatkowe dokonują oceny przestrzegania tego samego prawa przez podatników. W tym zakresie zasadniczymi gwarancjami ochrony praw podatników powinno pozostać upublicznienie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz ustawowa gwarancja ochrony prawnej w przypadku zastosowania się do niej. Jednocześnie jednym z głównych zadań powinno pozostać wspieranie podatników w dobrowolnym i prawidłowym wypełnianiu przez nich obowiązków podatkowych, a także podnoszenie ich świadomości w tym zakresie. Zgodzić się należy z poglądami, że realizacji tych celów powinno służyć wzmocnienie funkcji interpretacji ogólnych oraz zagwarantowanie jednolitego systemu ogólnie dostępnej bazy wydanych interpretacji.⁸¹

W zakresie problematyki dotyczącej indywidualnych interpretacji podatkowych pozostaje również poddanie ich kontroli sądowej (art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. oraz art. 14c § 3 o.p.) zarówno w aspekcie formalnym, jak i zastosowanych w nich przepisów materialnego prawa podatkowego.⁸² Spowodowało to znaczne obciążenie sądów administracyjnych liczbą rozpoznawanych skarg na indywidualne interpretacje oraz skarg kasacyjnych od wyroków wydanych w tych sprawach wnoszonych zarówno przez podatników, jak i organy interpretacyjne.⁸³ Wpłynęło to również na znaczne wydłużenie, sięgające dwóch lat, okresu

⁸¹ Por. propozycje Ministerstwa Gospodarki, Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r., s. 14, 25-27.

⁸² Zob. uchwała NSA z dnia 8 stycznia 2007 r. (sygn. akt I FPS 1/06), ONSAiWSA 2007, nr 2, poz. 27. W uchwale tej stwierdzono, że „Sąd administracyjny, sprawując na podstawie art. 3 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) kontrolę działalności administracji publicznej, w sprawach skarg na decyzje administracyjne wydane na podstawie art. 14b § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), jest obowiązany do kontroli takich decyzji również z punktu widzenia poprawności merytorycznej dokonanych w nich interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego.”

⁸³ W 2011 r. do wojewódzkich sądów administracyjnych wpłynęło 20597 skarg na akty i inne czynności w sprawach podatkowych, w tym 2594 skarg na indywidualne interpretacje podatkowe (wydawane przez Ministra Finansów oraz inne organy uprawnione). W tym samym okresie do Naczelnego Sądu Administracyjnego wpłynęły 6192 skargi kasacyjne od orzeczeń sądów pierwszej instancji wydanych w sprawach podatkowych, a 1342 z nich dotyczyły orzeczeń kontrolujących interpretacje indywidualne. W 2012 r. wpłynęło do wojewódzkich sądów administracyjnych 21786 skarg na akty i inne czynności w sprawach podatkowych, z czego 3188 stanowiły skargi na interpretacje indywidualne. W analogicznym okresie do Naczelnego Sądu Administracyjnego wpłynęło 6166 skarg kasacyjnych od orzeczeń sądów pierwszej instancji w sprawach podatkowych, z tego 1211 to skargi kasacyjne od orzeczeń sądów pierwszej instancji kontrolujących interpretacje indywidualne. W 2013 r. do wojewódzkich sądów administracyjnych wpłynęły 25182 skargi na akty i inne czynności w sprawach podatkowych, wśród których było 3236 skarg na indywidualne interpretacje podatkowe. Do Naczelnego Sądu Administracyjnego w 2013 r. wpłynęło z kolei 7714 skarg kasacyjnych od orzeczeń sądów pierwszej instancji w sprawach podatkowych, z czego w 1874 przypadkach kwestionowano orzeczenia pierwszoinstancyjne wydane w sprawach kontroli indywidualnych interpretacji podatkowych. W roku 2014 do wojewódzkich sądów administracyjnych wpłynęły 25663 skargi na akty i inne czynności w sprawach podatkowych, z tego 3098 z nich dotyczyło indywidualnych interpretacji podatkowych. Do Naczelnego Sądu Administracyjnego wpłynęło zaś 7789 skarg kasacyjnych na orzeczenia pierwszoinstancyjne wydane w sprawach podatkowych, z czego 1527 dotyczyło rozstrzygnięć WSA wydanych w sprawach kontroli indywidualnych interpretacji podatkowych, <http://www.nsa.gov.pl>

oczekiwania na rozpoznanie sprawy, szczególnie przez Naczelny Sąd Administracyjny. Oceniając tę sytuację krytycznie, podkreślano, że w założeniu indywidualna interpretacja ma za zadanie dać podatnikowi pewność w zakresie prawidłowości dokonywanych przez niego rozliczeń podatkowych, jednak w praktyce przedłużające się postępowanie w tym przedmiocie tylko pogłębia niepewność, gdyż podatnik nie wie, w jaki sposób powinien interpretować przepisy. Długotrwałe oczekiwanie na rozstrzygnięcie w sprawie skutkuje nierzadko utratą przez podatnika płynności finansowej, np. w sytuacji, gdy oczekuje on na stwierdzenie nadpłaty podatku w znacznej kwocie lub wydanie interpretacji potwierdzającej jego stanowisko co do rozumienia przepisów kluczowych z jego punktu widzenia, przykładowo w zakresie stawek podatku od towarów i usług.⁸⁴

Podnosi się, że za odstępieniem od sądowej kontroli interpretacji podatkowych przemawia przede wszystkim to, że wydanie interpretacji podatkowej nie mieści się aktualnie w pojęciu „sprawy” w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Wskazana forma działania administracji podatkowej nie determinuje sytuacji prawnej jej adresatów, oprócz uprawnienia do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na taką formę działania administracji podatkowej. Mając na uwadze standardy prawa do sądu, można dojść do wniosku, że sądowa kontrola interpretacji indywidualnych nie jest w obowiązującym stanie prawnym nieodzowna. Utrzymywanie stanu prawnego gwarantującego prawo do sądu celem kontroli indywidualnych interpretacji, wobec postępującego wzrostu liczby „realnych” sporów podatkowych rozstrzyganych przez sądy administracyjne, jest równoznaczne z utrzymywaniem stanu inflacji prawa do sądu.⁸⁵

Z kolei opowiadając się za utrzymaniem sądowej kontroli interpretacji w obecnym kształcie, zwracano przede wszystkim uwagę na znaczny odsetek spraw, w których sądy nie podzieliły stanowiska Ministra Finansów. Ponadto podkreślano, że kontrola sądowa administracji ma szczególnie istotne znaczenie z punktu widzenia prawa podatkowego. Obok prawa karnego to ono bowiem najmocniej ingeruje w prawa i wolności obywatelskie, przede wszystkim własność, która zgodnie z Konstytucją RP podlega szczególnej ochronie.

Podnosi się również postulaty zachowania dotychczasowej zaskarżalności indywidualnych interpretacji z jednoczesną zmianą w zakresie modelu sądowej ich kontroli.⁸⁶

⁸⁴ Por. PKPP Lewiatan, Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2014 r.; Forum Obywatelskiego Rozwoju, Analiza FOR 2014, nr 12; Warszawa, kwiecień 2014 r.

⁸⁵ Por. P. Pietrasz, Sądowa kontrola pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach - aspekt doktrynalny i orzecniczy, ujęcie krytyczne, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015, nr 1.

⁸⁶ Zob. J. Brolik, Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, Warszawa 2013, s. 273-284.

W tym zakresie odwołano się do charakteru indywidualnych interpretacji jako działania niewładczego, informującego o obowiązującym prawie, a mówiąc ściślej, o uzasadnionych możliwościach jego stosowania, które prowadzić ma do jednolitości stosowania oraz do przestrzegania prawa podatkowego, przekonując do tego i przedstawiając w tym zakresie określone propozycje. Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane są w specjalnie w tym celu uregulowanej w Rozdziale 1a Działu II o.p. procedurze, której prawidłowe przeprowadzenie daje wynik w postaci wydania i następnie doręczenia pisma zawierającego urzędową informację o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego.⁸⁷

Dostrzegając istniejące problemy na tle zaskarżalności do sądów administracyjnych indywidualnych interpretacji, opowiedzieć się jednak należy za utrzymaniem w nowej ordynacji podatkowej rozwiązania, zgodnie z którym tego rodzaju akty niewładczego działania uprawnionych organów podlegają kontroli sądowej (dotychczasowy art. 14c § 3 o.p.). Z kolei model sądowej kontroli tego rodzaju aktów podlegających zaskarżeniu powinien zostać ukształtowany w odpowiednich przepisach regulujących postępowanie przed sądami administracyjnymi.⁸⁸

W zakresie realizacji podstawowych celów nowej ordynacji podatkowej oraz wzmocnienia gwarancji wynikających z obowiązywania interpretacji przepisów prawa podatkowego za celowe należy uznać:

1) wzmocnienie znaczenia interpretacji ogólnych wydawanych przez Ministra Finansów. W chwili obecnej znaczna liczba interpretacji indywidualnych wpływa na brak przejrzystości rozumienia prawa podatkowego i wątpliwości w jego stosowaniu. Interpretacje indywidualne powinny być wydawane w przypadkach, gdy w danym stanie faktycznym nie funkcjonuje interpretacja ogólna. Należy wprowadzić skuteczną prawnie możliwość powoływania się na interpretację ogólną w tożsamym stanie faktycznym. Interpretacja ogólna powinna zawierać opis zagadnienia, w świetle którego wyjaśniono zakres i sposób stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego.⁸⁹ Zapewni to możliwość

⁸⁷ Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 września 2014 r. (sygn. akt K 49/12) oraz uchwała NSA z dnia 7 lipca 2014 r. (sygn. akt II FPS 1/14).

⁸⁸ Por. uchwalona w dniu 20 lutego 2015 r. ustawa – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. W art. 1 pkt 18 ustawy nowelizującej uchwalonej przez Sejm w dniu 20 lutego 2015 r. dodano art. 57a w brzmieniu „Skarga na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.”

⁸⁹ W art. 62 Modelowego kodeksu podatkowego CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - w wersji z 1997 r. (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>) wskazuje się, że zakresem przedmiotowym interpretacji ogólnych mogą być objęte

zestawienia treści interpretacji ogólnych z zagadnieniami wskazywanymi we wnioskach o interpretację indywidualną. W przypadku zbieżności wniosku o interpretację indywidualną z treścią aktualnej interpretacji ogólnej wydanej w tym samym stanie prawnym zainteresowany jej wydaniem otrzyma potwierdzenie możliwości zastosowania się do interpretacji ogólnej, bez konieczności wydawania interpretacji indywidualnej. Przyjęte rozwiązanie zapewni wyeliminowanie rozbieżnych interpretacji odnoszących się do tego samego stanu faktycznego oraz konieczność wielokrotnego występowania o udzielenie indywidualnej interpretacji w tym samym stanie faktycznym.

W ramach przyjętych rozwiązań dotyczących interpretacji ogólnych należy wprowadzić możliwość pytań prawnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wprowadzenie tego rodzaju rozwiązania wymaga równoległej zmiany w ustawie - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dział VI – uchwały NSA – art. 264 § 2). Przesłankę wystąpienia przez Ministra Finansów z pytaniem prawnym stanowić będzie wyłonienie się w toku wydawania interpretacji ogólnej poważnych wątpliwości na tle rozbieżnego orzecznictwa sądów administracyjnych;

2) centralizację procesu wydawania interpretacji. W tym zakresie należy postulować wprowadzenie jednolitych zasad w odniesieniu do całości interpretacji przepisów prawa podatkowego niezależnie od tego, czy dany podatek stanowi dochód budżetu państwa czy jednostek samorządu terytorialnego. Stworzony zostanie nowoczesny, sprawny ogólnokrajowy punkt jednolitej informacji na temat podatków dla podatników i pracowników administracji podatkowej. Stanowić on będzie również gwarancję jednolitych procedur oraz standardów w zakresie udzielania indywidualnych interpretacji.

3.4. Procedura konsultacyjna

W nowej ordynacji podatkowej zostanie uregulowana ogólna procedura konsultacyjna (konsultacyjno-porozumiewawcza), stanowiąca typ postępowania podatkowego. W ramach tej procedury wnioskodawca oraz organ podatkowy będą mogli w trybie konsultacji dokonać uzgodnień dotyczących przeszłych lub przyszłych rozliczeń podatkowych – przed zaistnieniem ewentualnego sporu. Postępowanie konsultacyjne będzie prowadzone pod warunkiem, że w momencie jego wszczęcia nie jest w tym samym zakresie prowadzone jurysdykcyjne postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa (w szczególności w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego) lub postępowanie takie nie zostało

zarówno przepisy ogólnego prawa podatkowego, jak regulacje, które dotyczą funkcjonowania podatków, jeśli pozostają one w zakresie działania organów podatkowych.

rozstrzygnięte co do istoty. Na przeszkodzie jego wszczęciu nie będzie natomiast stać toczące się lub już zakończone postępowanie w sprawie wydania interpretacji podatkowej (i *vice versa*). Procedura konsultacyjna będzie pozostawać bez wpływu na możliwość wszczęcia i prowadzenia postępowania podatkowego wymiarowego.

W postępowaniu konsultacyjnym będą wydawane decyzje podatkowe. Decyzje te, na zasadach ogólnych, będą wiążące dla organu podatkowego i podatnika oraz będą podlegać zaskarżeniu (w trybie odwoławczym, a w razie ich utrzymania w mocy – poprzez wniesienie skargi do sądu administracyjnego). Decyzje ostateczne będą mogły zostać wzruszone w razie wystąpienia jednej z przesłanek uzasadniających stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej lub wznowienie postępowania prowadzącego do wydania decyzji. Charakter wiążący decyzji dla organów będzie wyrażał się w tym, że w postępowaniu podatkowym organy te nie będą mogły zająć stanowiska różniącego się od wyrażonego w tej decyzji (w jej zakresie przedmiotowym, wycinkowym w porównaniu z zakresem postępowania podatkowego mającego za przedmiot określenie zobowiązania podatkowego).

Kompetencję do przeprowadzenia postępowania konsultacyjnego i wydania w nim decyzji będzie miał organ właściwy do wydania decyzji w sprawie zobowiązania podatkowego.

Ustanowienie tej procedury ma służyć dwóm celom.

Pierwszym celem jest ograniczona (tj. przeprowadzona w zakresie, w jakim dopuszcza to różnorodność spraw poddanych konsultacjom) unifikacja procedur mających charakter konsultacyjny, które już obowiązują lub prawdopodobnie zaczną obowiązywać niebawem. Należy zwrócić uwagę, że już obecnie obowiązująca ordynacja podatkowa przewiduje szczególną procedurę konsultacyjno-porozumiewawczą. Taki charakter ma postępowanie w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej, uregulowane w Dziale IIa Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (art. 20a–20r). Projekt nowelizacji ordynacji podatkowej (UD 154) przewiduje wprowadzenie kolejnej procedury tego rodzaju, prowadzącej do wydania opinii zabezpieczających przed zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (nowo projektowany rozdział 2 Działu IIIa Opinie zabezpieczające; art. 119h–119o). Niektóre przepisy szczególne zawarte w ustawach materialnego prawa podatkowego również przewidują konsultacje i uzgodnienia między organem podatkowym a podatnikiem, nie regulując jednocześnie w sposób wyczerpujący procedury, w jakiej należy ich dokonywać. Przykładem są uzgodnienia między podatnikiem a naczelnikiem właściwego urzędu skarbowego co do szacunkowej proporcji wstępnej podatku od towarów i usług (art. 90 ust. 8 i 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

o podatku od towarów i usług⁹⁰, a także jej art. 86 ust. 2a-2h nowo wprowadzany ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych). Różnorodność stosowanych rozwiązań (wyrażająca się m.in. w niejednolitej formie zakończenia procedury konsultacyjnej – od „decyzji” poprzez „opinię” aż do „protokołu”) wskazuje na potrzebę przeprowadzenia przynajmniej ograniczonej ich unifikacji i uregulowania w ordynacji podatkowej w sposób uogólniony, bez utraty specyfiki lub dekonstrukcji ukształtowanych już instytucji (takich jak uregulowana w Dziale IIa).

Tak określoną procedurę będzie można następnie stosować również do dokonywania innych uzgodnień, które przewidują lub które będą przewidywać przepisy materialnego prawa podatkowego.

Po drugie, nowa procedura konsultacyjna ma służyć wyjaśnianiu podatnikom wątpliwości wynikających ze stosowania prawa. Dlatego będzie mogła być stosowana także na wniosek podatnika złożony celem uzyskania wiążącego potwierdzenia konsekwencji podatkowych opisanych w tym wniosku zdarzeń i procesów gospodarczych. Procedura będzie przydatna i wykorzystywana do oceny konsekwencji podatkowych transakcji o skomplikowanej strukturze, obarczonych dużym ryzykiem podatkowym dla podmiotów gospodarczych (np. zdarzeń restrukturyzacyjnych: przekształcenia, łączenia, podziału spółek itd.); wyceny wartości przedmiotu opodatkowania; oceny charakteru przedmiotu transakcji (np. tego, czy przedmiot ten stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa) itd. Przepisy ordynacji podatkowej określą zakres przypadków, w których podatnicy będą uprawnieni do skorzystania z procedury.

Do cech procedury konsultacyjnej należy to, że w jej ramach będą dokonywane ustalenia faktyczne, prowadzone postępowanie dowodowe, a także – dokonywane uzgodnienia między organami podatkowymi a podatnikami (np. co do ustalenia wartości, poziomu stosowanych cen itd.). W jej wyniku będzie wydawane rozstrzygnięcie władcze (decyzja). Cechy te odróżniają ją od postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.

W tym względzie należy odnotować, że dla wnioskodawców pragnących uzyskać ochronę w zakresie, w jakim dla wydania decyzji przez organ podatkowy jest konieczna analiza stanu faktycznego, procedura konsultacyjna będzie stanowić formę komplementarną

⁹⁰ Tekst jednolity: Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.

wobec dotychczasowego postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej⁹¹. W tym ostatnim bowiem przypadku stan faktyczny nie jest badany, a jedynie zakładany na podstawie opisu zawartego we wniosku podatnika.

Wprawdzie postępowanie będzie w tym przypadku kończone aktem władczym (wiązącym także dla wnioskodawcy), jednak do czasu jego wydania wnioskodawca będzie mógł wycofać wniosek bez negatywnych dla siebie konsekwencji (poza koniecznością pokrycia kosztu wszczęcia i prowadzenia procedury – wniesiona opłata za jej przeprowadzenie nie będzie w takim przypadku podlegała zwrotowi). Pozwoli to wnioskodawcy decydować o tym, czy w razie, gdy uzgodnienia z organem podatkowym będą wieść do rezultatu dla niego niesatysfakcjonującego, doprowadzić do nieefektywnego zakończenia procedury (umorzeniem postępowania), czy też wejść na drogę sporu z organem (zaskarżyć decyzję wydaną w postępowaniu).

Nowa procedura konsultacyjna będzie stanowić odpowiedź na zgłaszane od lat postulaty udzielenia podatnikom legitymacji procesowej do wnoszenia o przeprowadzenie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej: umożliwienia weryfikacji prawidłowości samoobliczenia na wniosek. Jej zastosowanie będzie możliwe jednak tylko w zakresie wskazanych w ordynacji podatkowej lub przepisach innych ustaw podatkowych zdarzeń lub procesów gospodarczych. Ich katalog zostanie ustalony w trakcie prac nad ordynacją podatkową w toku konsultacji z podatnikami (w tym przedsiębiorcami) i organami podatkowymi.

Korzystanie z procedury konsultacyjnej co do zasady będzie odpłatne (wyjątkowo nieodpłatne, np. w przypadku uzgodnień dotyczących proporcji w podatku od towarów i usług). Wysokość opłaty zostanie ustalona w oparciu o kryteria ustawowe, takie jak np. charakter zdarzenia lub procesu gospodarczego, którego skutki podatkowe podlegają ocenie, zakres wymaganego postępowania dowodowego, wartość transakcji, fakt prowadzenia przez wnioskodawcę działalności gospodarczej oraz rozmiar tej działalności. Opłata zostanie określona na poziomie odpowiadającym kosztom przeprowadzenia przez organ podatkowy procedury konsultacyjnej.

⁹¹ Na przedmiotowe ograniczenia zakresu interpretacji indywidualnych wskazuje się w orzecznictwie – zob. np. wyrok NSA z dnia 5 marca 2014 r. (sygn. akt II FSK 481/12); wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 marca 2013 r. (sygn. akt III SA/Wa 2492/12).

3.5. Porozumienie między podatnikiem a organem podatkowym

Obecnie Ordynacja podatkowa nie stwarza prawnej możliwości rozstrzygnięcia spraw podatkowych (względnie szczegółowych kwestii, których ustalenie stanowi niezbędny etap procesu wiodącego do takiego rozstrzygnięcia) w drodze uzgodnień dokonywanych przez strony stosunku podatkowoprawnego. Tymczasem konsensualne rozwiązywanie sporów podatkowych przynosi wiele korzyści i pozwala realizować wiele wartości istotnych dla prawa i jego użytkowników bez szkody dla praworządności rozstrzygnięć.

W nowej ordynacji podatkowej zostanie ustanowiona prawna podstawa dla konsensualnego rozwiązywania sporów podatkowych. Niekonieczne jest kreowanie w tym celu odrębnej, sformalizowanej procedury. Wystarczające jest ustanowienie normy kompetencyjnej dla organów podatkowych do zawierania porozumień z podatnikami⁹² oraz określenie w przepisach formy procesowej i skutków prawnych takich porozumień.

Norma kompetencyjna będzie przewidywać, że porozumienie może zostać zawarte w szczególności:

- w przypadku trudnych do usunięcia wątpliwości co do stanu faktycznego w sprawie (w tym wtedy, gdy niecelowe, kosztowne lub czasochłonne jest dalsze poszukiwanie dowodów, gdy dowody w sprawie budzą uzasadnione wątpliwości co do ich mocy dowodowej lub poprawności przeprowadzenia itd.);
- w zakresie określenia wartości przedmiotu opodatkowania lub transakcji;
- w przedmiocie zasadności zastosowania ulg w spłacie podatków, rodzaju ulgi, którą należy zastosować oraz sposobu jej zastosowania.

Przepis określający zakres przedmiotowy możliwego porozumienia (odpowiadający „przestrzeni negocjacyjnej” między organem podatkowym a podatnikiem) zostanie skonstruowany poprzez niewyczerpujące skatalogowanie obszarów możliwych uzgodnień.

Porozumienia będą zawierane po przeprowadzeniu uzgodnień między podatnikiem a organem podatkowym (pracownikiem działającym z upoważnienia organu) i dokumentowane protokołem, stwierdzającym m.in. zakres i treść dokonanych uzgodnień. Organ podatkowy będzie zobowiązany do odzwierciedlenia treści porozumienia w wydanej następnie decyzji podatkowej (względnie w protokole kontroli podatkowej). Decyzja ta, o ile zostanie

⁹² W art. 66 Modelowego kodeksu podatkowego CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - w wersji z 1997 r. (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>)) wskazuje się, że porozumienia mogą być zawarte także z innymi podmiotami. Ich przedmiotem mogą być wszelkie sprawy, które organ podatkowy uzna za korzystne w zakresie realizacji podatków, uzyskiwania, przesyłania i przetwarzania dokumentacji, a także określenia wynagrodzenia za wykonywanie tych usług.

zaskarżona, będzie podlegać kontroli instancyjnej oraz sądowej. Powodem jej bezprawności będzie m.in. niezgodność jej treści z prawnie zawartym porozumieniem.

Przedmiotem porozumienia będzie mogło stać się nie tylko rozstrzygnięcie sprawy, lecz także kwestie szczegółowe, które powstają w trakcie postępowania lub kontroli podatkowej, nieprzesądzające rozstrzygnięcia (np. zakres postępowania dowodowego, które należy przeprowadzić lub zawieszenie postępowania podatkowego na określony czas za zgodą strony postępowania oraz organu). Ponadto niepowodzenie próby powzięcia uzgodnień co do rozstrzygnięcia sprawy nie będzie wykluczać ich dokonania w węższym zakresie, np. co do listy punktów spornych i niespornych, częściowych ustaleń faktycznych itd. Tego rodzaju fragmentaryczne ustalenia także powinny zostać odnotowane w protokole.

Sprawy podatkowe długo i niesłusznie uchodziły za ze swej natury zasadniczo „nienegocjacyjne” – takie, że niedopuszczalne jest ich rozstrzyganie w drodze konsensusu między organem podatkowym a stroną sporu. Tymczasem przestrzeń negocjacyjna (przestrzeń rozmowy i uzgodnień) między podatnikiem a organem podatkowym otwiera się nie tylko w sprawach rozstrzyganych w warunkach tzw. uznania administracyjnego (np. w sprawach ulg w spłacie podatku)⁹³. Wprawdzie w praktyce nie każda sprawa nadaje się do rozwiązania polubownego, jednak w odniesieniu do spraw bardziej złożonych nie sposób z góry przewidzieć, w której – w rygorach działania zgodnie z prawem – uda się zawrzeć porozumienie, a w której nie. Potencjał negocjacyjny sprawy ujawnia się często dopiero w dyskusji między stronami sporu⁹⁴. Przepisy powinny stwarzać podstawę do takiej dyskusji, a nawet ją promować.

Dla uniknięcia wątpliwości należy wskazać, że uzgodnieniom nie będzie podlegała (bezpośrednio) wysokość zobowiązania podatkowego. Jednocześnie uzgodnienia będą mogły wpływać na tę wartość pośrednio, jako pochodną np. od powziętych ustaleń faktycznych.

Porozumienie będzie mogło zostać zawarte w dowolnej procedurze podatkowej: zarówno w postępowaniu podatkowym, jak i w trakcie kontroli podatkowej, a nawet podczas czynności sprawdzających.

Należy odnotować obecność przepisów umożliwiających zawieranie porozumień między organem administracji a stroną w projekcie ustawy – Przepisy ogólne prawa

⁹³ Podobnie Z. Kmiecik, *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004, s. 160-168.

⁹⁴ Na temat dyskursywnego charakteru prawa i argumentacyjnego modelu stosowania prawa zob. np. L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 1999; J. Stelmach, *Kodeks argumentacyjny dla prawników*, Kraków 2003; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 168-169 i wielu innych.

administracyjnego.⁹⁵ Zgodnie z art. 41 ust. 3 projektowanej ustawy umowa taka (tzw. układ) służyć może także do „ustalenia stanu faktycznego lub stanu prawnego w sprawie, jeżeli ustalenie ich na podstawie środków dowodowych w postępowaniu wyjaśniającym, prowadzonym na podstawie mających zastosowanie przepisów o postępowaniu administracyjnym, okazało się niemożliwe albo wymagało poniesienia kosztów niewspółmiernych wobec celu postępowania”. To wskazuje, że dla uzgodnień między organem podatkowym a podatnikiem nie ma fundamentalnych przeszkód także w przypadku, gdy w danej dziedzinie stosunków przyjęty jest administracyjnoprawny typ regulacji i inkwizycyjny model postępowania – tak, jak to jest w przypadku prawa podatkowego (materialnego i proceduralnego)⁹⁶.

3.6. Mediacja podatkowa

W warunkach konfliktowości relacji między podatnikami a organami podatkowymi na przeszkodzie rozwiązaniu sporu mocą zawartego między nimi porozumienia mogą stać trudności komunikacyjne. Jako mechanizm procesowy ułatwiający komunikację między organem podatkowym (pracownikiem działającym z jego upoważnienia) a podatnikiem zostanie wprowadzona mediacja podatkowa – procedura rozwiązywania sporów z udziałem bezstronnej i neutralnej osoby trzeciej: mediatora⁹⁷. Mediacja stanowi w istocie „wspomagane negocjacje” między organem podatkowym a podatnikiem (stroną postępowania podatkowego)⁹⁸.

Z proceduralnego punktu widzenia mediacja będzie stanowić postępowanie szczególne wszczynane na wniosek jednej ze stron sporu (w uproszczeniu – podatnika lub organu podatkowego) za zgodą drugiej strony. Będzie ono miało charakter akcesoryjny wobec jurysdykcyjnego postępowania podatkowego. Jego wszczęcie będzie możliwe na każdym etapie tego postępowania (tj. w I lub w II instancji).

Mediacja podatkowa zostanie skonstruowana z poszanowaniem podstawowych zasad mediacji, m.in. dobrowolności (dla obu stron – podatnika i organu podatkowego, na każdym

⁹⁵ Projekt z dnia 29 grudnia 2010 r. (Sejm VI kadencji, druk nr 3942).

⁹⁶ Por. także Z. Kmiecik, *Mediacja i koncyliacja...*, *op. cit.*, s. 85-90.

⁹⁷ Zob. m.in. E. Gmurzyńska, R. Morek (red.), *Mediacje. Teoria i praktyka*, Warszawa 2014; A. Kalisz, A. Zienkiewicz, *Mediacja sądowa i pozasądowa. Zarys wykładu*, Warszawa 2013; J. Czapska, M. Szeląg-Dylewski (red.) *Mediacje w prawie*, Kraków 2014; Z. Kmiecik, *Mediacja i koncyliacja...*, *op. cit.* i wiele innych.

⁹⁸ Na potrzebę wprowadzenia mediacji do podatkowych procedur przedsądowych od dawna wskazuje się w doktrynie; postulat taki został zawarty także (w:) Ministerstwo Gospodarki, *Nowa ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji*, Warszawa 4 kwietnia 2014 r., s. 12-13; taki jest też głos praktyki podatkowej (zob. np. Podatkowe PwC. Alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych perspektywą mediacji podatkowej w Polsce, PwC Polska, <http://www.pwc.pl>).

etapie), bezstronności i neutralności mediatora⁹⁹ oraz poufności (m.in. poprzez zobowiązanie mediatora do przestrzegania tajemnicy skarbowej; wyłączenie możliwości przesłuchiwania go jako świadka na okoliczność faktów ujawnionych w trakcie mediacji; niewłączanie informacji i dokumentów przedstawionych w trakcie mediacji do materiału dowodowego jurysdykcyjnego postępowania podatkowego itd.).

Strony będą dokonywać swobodnego, wspólnego wyboru mediatora z listy prowadzonej przez Ministra Finansów. Wśród warunków, których spełnienie przez mediatora będzie konieczne do znalezienia się na tej liście, podstawowe znaczenie będą miały: bezstronność i neutralność (zapewniona m.in. przez usytuowanie mediatora poza strukturami administracji i sądownictwa) oraz właściwa wiedza i umiejętności w zakresie rozwiązywania konfliktów. Kompetencje mediatora są kluczowe dla sukcesu mediacji – przy czym w sytuacji, gdy strony nie doszły do porozumienia, za sukces ten można uznać samo stymulowanie rozmowy między nimi i udrożnienie komunikacji.

Wynik mediacji będzie dokumentowany w protokole zawierającym m.in. informację o treści porozumienia lub jego braku. Porozumienie będzie mogło zostać zawarte we wszystkich tych sprawach i w takim samym zakresie jak porozumienie zawierane bez udziału mediatora. Podobnie jak w przypadku porozumienia zawartego bez udziału mediatora, organ podatkowy będzie zobowiązany do odzwierciedlenia uzgodnień dokonanych z podatnikiem w treści decyzji podatkowej.

Koszty mediacji (obejmujące wynagrodzenie mediatora i koszty doręczeń) będą stanowić koszty postępowania, ponoszone przez związek publicznoprawny (państwo, gminę). Wynagrodzenie mediatora zostanie określone ustawowo w formie zryczałtowanej¹⁰⁰. Koszty mediacji nie będą obejmować kosztów reprezentacji strony w toku mediacji przez pełnomocnika. Nieponoszenie przez podatnika dodatkowych kosztów mediacji powinno zaowocować powszechną dostępnością tej formy rozwiązywania sporów podatkowych oraz przyczynić się do osiągnięcia przez nią popularności.¹⁰¹

⁹⁹ W kontekście mediacji bezstronność dotyczy stosunków między mediatorem a stronami sporu i oznacza niefaworyzowanie żadnej ze stron (brak stronniczości). Ze względu na wymóg bezstronności wykluczone jest objęcie funkcji mediatora m.in. przez pełnomocnika strony postępowania. Neutralność dotyczy stosunku mediatora do przedmiotu sporu i oznacza brak jego interesu w określonym rozwiązaniu tego sporu.

¹⁰⁰ Na tym etapie jako wartość referencyjną dla wynagrodzenia mediatora można przyjąć orientacyjnie koszt bezpłatnej pomocy prawnej założony w OSR w ramach prac nad ustawą o nieodpłatnej pomocy prawnej i informacji prawnej (U50), tj. ok. 63 zł za godzinę pracy (w tym przypadku – pracy mediatora).

¹⁰¹ Rozwiązanie to zostaje tym samym przedłożone nad alternatywne, mniej korzystne dla podatników, a polegające np. na obciążaniu kosztami mediacji podatkowej obu stron pozostających w sporze w stosunku 50:50, z możliwością innego uzgodnienia rozkładu kosztów przez same strony (jak to jest np. w Wielkiej Brytanii). Należy także zwrócić uwagę, że w polskim postępowaniu karnym koszty postępowania mediacyjnego ponosi państwo (art. 619 § 2 k.p.k.).

Mediacja podatkowa zostanie uregulowana w sposób uwzględniający doświadczenia polskie i zagraniczne (m.in. Wielkiej Brytanii, Kanady i Holandii). Ze szczególną uwagą zostaną przeanalizowane przyczyny niskiej skuteczności postępowania mediacyjnego w postępowaniu przed sądem administracyjnym¹⁰², uregulowanego w rozdziale 8 Działu III (art. 115-118) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁰³.

3.7. Ramy prawne programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy

W ordynacji podatkowej zostaną ustanowione ramy prawne dla programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (tzw. *cooperative compliance*). Program ten będzie miał na celu zapewnienie przestrzegania prawa podatkowego poprzez nawiązanie ścisłych relacji między organami podatkowymi a podatnikami.

Istotę programów poprawnego rozliczenia opartego na współpracy oddaje hasło wskazane w raporcie OECD z 2013 r. pt. *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*¹⁰⁴: „przejrzystość w zamian za pewność”. „Przejrzystość” – ponieważ podatnik będący uczestnikiem programu zobowiązuje się do ujawnienia organowi podatkowemu bez zwłoki wszelkich istotnych dla opodatkowania

¹⁰² Poniższe dane dotyczą lat 2004-2013, odpowiednio: liczba podjętych postępowań mediacyjnych: 679, 204, 172, 87, 36, 21, 11, 23, 25, 8; liczba spraw załatwionych w postępowaniu mediacyjnym: 170, 117, 66, 17, 16, 3, 2, 8, 4, 5 (przy czym liczba ta obejmuje nie tylko sprawy podatkowe) - za: „Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2013 roku”, Naczelny Sąd Administracyjny, Warszawa, 23 kwietnia 2014 r., s. 18, <http://www.nsa.gov.pl>. Zob. także: W. Federczyk, Mediacja w postępowaniu administracyjnym i sądowoadministracyjnym, Warszawa 2013, s. 134-197; Z. Kmiecik, Mediacja i koncyliacja..., *op. cit.*, s. 150 i nast.; B. Dauter, Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym, (w:) S. Pikulski (red.), *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004; T. Świątlikowski, Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym (ujęcie praktyczne), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2005, nr 2-3; T. Woś, Postępowanie mediacyjne w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, (w:) Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania, Toruń 2005; A. Kalisz, Quasi-mediacyjność postępowania mediacyjnego przed sądami administracyjnymi, (w:) J. Olszewski (red.), *Arbitraż i mediacja. Praktyczne aspekty stosowania prawa*, Rzeszów 2007; J. Harczuk, L. Leszczyński, Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym (kontekst przedmiotu procesu decyzyjnego), (w:) J. Olszewski (red.), *Arbitraż i mediacja. Aktualne problemy funkcjonowania sądów polubownych i ośrodków mediacyjnych*, Rzeszów 2009; A. Mudrecki, Postępowanie mediacyjne w pięć lat po reformie sądownictwa administracyjnego (w:) J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2009; M. J. Skrodzka, Mediacja w prawie podatkowym w ujęciu prawa cywilnego, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 8; M. Szeląg-Dylewski, Mediacja przed sądami administracyjnymi – zła regulacja czy zła praktyka? (w:) J. Czapska, M. Szeląg-Dylewski (red.), *Mediacje w prawie ...*, *op. cit.*; D. Sasin-Knothe, Zaufanie jako pozaprawny czynnik stosowania mediacji w postępowaniu sądowoadministracyjnym, (w:) P. J. Suwaj, J. Zimmermann (red.), *Wpływ przemian cywilizacyjnych na prawo administracyjne i administrację publiczną*, Warszawa 2013.

¹⁰³ Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm. - dalej zwana w skrócie p.p.s.a.

¹⁰⁴ *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD 2013, <http://www.oecd.org/tax/administration/co-operative-compliance.htm>. Por. także wcześniejszy raport *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Forum on Tax Administration, OECD 2008, <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>; IFA Initiative on the Enhanced Relationship. Key Issues Report, International Fiscal Association 2012, <http://www.ifa.nl>.

informacji na temat swojej działalności oraz zgłaszania wszelkich materialnych zagadnień podatkowych potencjalnie spornych między nim a organem. „Pewność” – ponieważ organ podatkowy „w czasie rzeczywistym”, tj. również bez zwłoki, udziela – po konsultacji z samym podatnikiem oraz w duchu porozumienia i zrozumienia dla biznesu – odpowiedzi na nurtujące podatnika pytania. Pionierski program tego rodzaju został wdrożony w 2005 r. w Holandii pod nazwą „poziomego monitoringu” (*horizontal monitoring*)¹⁰⁵; obecnie różne postaci programów są stosowane w kilkudziesięciu krajach.

„Siedem filarów” programu to: 1) zrozumienie oparte na znajomości biznesu, 2) bezstronność, 3) proporcjonalność, 4) otwartość (jawność i przejrzystość) oraz 5) szybkie reagowanie – ze strony organów, 6) jawność i 7) przejrzystość – ze strony podatników¹⁰⁶.

Program tego rodzaju będzie maksymalnie odformalizowany i oparty na osobistym zobowiązaniu biorących w nim udział osób będących decydentami w podmiocie gospodarczym oraz w organie podatkowym – na porozumieniu między podatnikiem a administracją oraz na dobrej woli i zaufaniu okazywanym przez obie strony w praktyce. Każda ze stron będzie mogła swobodnie zdecydować o przystąpieniu oraz ewentualnym wystąpieniu z programu. Decydując się na udział w programie, każda ze stron przyjmie na siebie obowiązki w zakresie przekazywania informacji i sprawowania kontroli nad prawidłowością rozliczenia.

Jedną z zalet udziału w programie będzie dla podatników obietnica mniej licznych i mniej uciążliwych kontroli. Kontrolę własnego rozliczenia będzie bowiem przeprowadzał zasadniczo sam podatnik. Warunkiem tego udziału będą dobrze funkcjonujące wewnętrzne procedury rozliczeń u przedsiębiorcy – „ład podatkowy”. Niezawodne funkcjonowanie procedur wewnętrznych będzie weryfikowane przez audyt jeszcze przed zawarciem porozumienia z podatnikiem.

Program pozwoli organom podatkowym okazać podatnikom zaufanie – a deficyt zaufania jest podstawowym problemem naszego życia podatkowego – i lepiej alokować swoje zasoby.

Program będzie adresowany tylko do podmiotów strategicznych dla budżetu państwa, ponieważ: są one w stanie zapewnić należyte funkcjonowanie wewnętrznych mechanizmów

¹⁰⁵ Horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment, The Netherlands Tax and Customs Administration 2010, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf. W literaturze polskiej zob. K. Bronżewska, Nadzór horyzontalny – kontrola najwyższą formą zaufania?, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 5; H. Filipczyk, Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (*cooperative compliance*) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1.

¹⁰⁶ Por. Co-operative Compliance..., *op. cit.*, s. 19 i nast.; Study into the Role..., *op. cit.*, rozdz. 7 i 8.

kontrolnych; ich kontrola przez organy podatkowe tradycyjnymi metodami jest trudna i wymaga zaangażowania znaczących zasobów; udział w programie wiąże się ze zobowiązaniem do nieuciekania się do technik agresywnego planowania podatkowego, a na korzystanie z tych technik podatnicy należący do tej kategorii są szczególnie podatni.

Zgodnie z ideą programu – którą jest zasadniczo niepoddana formalizacji współpraca między podatnikami a organami podatkowymi – nowa ordynacja podatkowa będzie zawierać jedynie podstawową regulację programu, w tym określać jednolitą formę porozumienia. Regulacja ta będzie uwzględniać ewentualne doświadczenia z programu pilotażowego wdrożonego uprzednio przez organy podatkowe.

4. Podstawowe pojęcia i definicje

Polskie prawo podatkowe – w tym ogólne prawo podatkowe - od dziesięcioleci posługuje się tą samą siatką podstawowych pojęć, wśród których na plan pierwszy wysuwają się: podatnik, zobowiązanie podatkowe, obowiązek podatkowy. Stanowią one rdzeń instytucjonalny i zarazem pojęciowy polskiego prawa podatkowego. Są budulcem normatywnym, wykorzystywanym przez ustawodawcę przy konstruowaniu instytucji prawnych i rozwiązań zarówno ogólnego, jak i szczegółowego prawa podatkowego. Należy uznać, że zadowalająco spełniają swoją rolę, o czym świadczy nieobecność w orzecznictwie i doktrynie zasadniczych wątpliwości i kontrowersji co do ich znaczenia. Ustalona treść i udowodniona użyteczność skłaniają zatem do dalszego ich stosowania w takim znaczeniu i zakresie, jakie utrzymało się w dotychczasowej praktyce legislacyjnej i orzecznictwie. Ustawowe dookreślenia takich pojęć są i nadal powinny być zawarte w ordynacji podatkowej.

Dostrzegalna jest jednak konieczność dokonania w tym obszarze pewnych korekt.¹⁰⁷ Czynnikiem determinującym jest zauważalna ewolucja sposobu konstruowania przez ustawodawcę instytucji szczegółowego prawa podatkowego. Uwzględniając to zjawisko, należy nieco zmodyfikować definicje podstawowych pojęć. Ogólne prawo podatkowe z jednej strony stanowi bowiem ramy dla konstrukcji należących do szczegółowego prawa podatkowego, z drugiej jednak – w obliczu zaistniałych już przemian tego ostatniego - ogólne prawo podatkowe nie może stwarzać barier i sztucznie wymuszać skostnienia struktur

¹⁰⁷ Nie jest to postulat nowy. Przykładowo, na taką konieczność wskazano w powstałym w 2014 r. Raporcie końcowym przygotowanym przez zespół osób działających pod kierunkiem prof. dr hab. B. Brzezińskiego, zaproszonych przez przewodniczącego Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP do prac przygotowawczych dla stworzenia projektu ordynacji podatkowej: „Zespół uważa za niezbędne zrekonstruowanie i uporządkowanie siatki pojęć podstawowych. Kwestia ta wymaga bardziej pogłębionych prac” (s. 3) - zespół działał w składzie: H. Litwińczuk, W. Nykiel, L. Etel, M. Kalinowski, H. Dzwonkowski, A. Nita.

wykazujących wyraźne tendencje rozwojowe zmierzające w możliwym już do określenia kierunku.

Spośród pojęć o podstawowym znaczeniu najwięcej uwagi należy poświęcić zweryfikowaniu znaczenia pojęcia „obowiązek podatkowy”.

Pojęcie obowiązku podatkowego po raz pierwszy wprowadziła do polskiego ogólnego prawa podatkowego ordynacja podatkowa z 1934 r., która w art. 43 stanowiła: „Poszczególne ustawy podatkowe określają, kiedy powstaje obowiązek podatkowy i odpowiadające mu prawo Państwa do wymiaru podatku”. Jednak już w 1935 r. S. Rozmaryn¹⁰⁸ stwierdził, że obowiązek podatkowy jest konstrukcją czysto teoretyczną, pozbawioną jakiejkolwiek treści normatywnej, zbędną polskiemu prawu podatkowemu i – co za tym idzie – pojęcie to niepotrzebnie zostało wprowadzone do ordynacji podatkowej.¹⁰⁹ Także dziś zasadność posługiwania się nim w treści przepisów ogólnego prawa podatkowego bywa niekiedy kwestionowana. Mimo iż twierdzeniom takim nie można odmówić pewnej słuszności, to jednak eliminowanie pojęcia obowiązku podatkowego z przepisów ogólnego prawa podatkowego w chwili obecnej byłoby błędem. Posługiwanie się w przepisach ogólnego prawa podatkowego pojęciem „obowiązek podatkowy” jest – i będzie – zasadne tak długo, jak długo jest ono obecne w regulacjach należących do szczegółowego prawa podatkowego. Mimo teoretycznego rodowodu przez dziesięciolecia obecności w polskim ogólnym i szczegółowym prawie podatkowym pojęcie to nabrało waloru normatywnego. Potwierdziła się jego użyteczność jako budulca szczegółowych rozwiązań podatkowopravných. Usunięcie go z katalogu podstawowych pojęć w ordynacji podatkowej pozbawiłoby je niezbędnego normatywnego zakotwiczenia i postawiłoby pod znakiem zapytania dopuszczalność posługiwania się nim przez ustawodawcę przy konstruowaniu szczegółowych regulacji z zakresu poszczególnych podatków. Nie zostanie ono zatem usunięte.

Sposób, w jaki współcześnie pojęcie to jest używane przez ustawodawcę i rozumiane w procesie stosowania prawa podatkowego, odbiega jednak od definicji zawartej w art. 4 o.p., zgodnie z którą „Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.”

Definicja ta korespondowała z tradycyjnym, utrwalonym przez dziesięciolecia, a ukształtowanym w literaturze jeszcze pod rządami ordynacji podatkowej z 1934 r.

¹⁰⁸ S. Rozmaryn, Obowiązek podatkowy. Studium krytyczne z zakresu ordynacji podatkowej, „Głos Prawa” 1935, nr 3-4, s. 163 i nast. - cyt. za: M. Kalinowski, Kilka uwag o pojęciu obowiązku i zobowiązania podatkowego w Ordynacji podatkowej z 1934 roku, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 4, s. 10.

¹⁰⁹ M. Kalinowski, Kilka uwag..., *op. cit.*, s. 10.

rozumieniem obowiązku podatkowego jako pewnego stanu, następującego po zajściu zdarzenia uregulowanego w hipotezie normy podatkowoprawnej, które pociągało za sobą powstanie po stronie państwa kompetencji do wymiaru podatku.¹¹⁰ Jednak analiza kontekstów, w jakich współcześnie pojęcie obowiązku podatkowego występuje w treści ustaw podatkowych, pozwala dostrzec częściowe, lecz wyraźne odejście od tego tradycyjnego rozumienia, przez co definicja z art. 4 obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej stała się przynajmniej w pewnej mierze nieadekwatna do obecnych realiów polskiego systemu podatkowego.¹¹¹

Pojęcie obowiązku podatkowego w konstrukcji niektórych podatków odpowiada nadal temu tradycyjnemu rozumieniu (m.in. podatek od spadków i darowizn, podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny – trzy ostatnie w odniesieniu do osób fizycznych). W polskim systemie prawnym funkcjonują jednak obecnie i takie podatki, w których konstrukcji brak jest jakiegokolwiek normatywnego odwołania się do pojęcia obowiązku podatkowego (podatek tonażowy). W innych konstrukcjach z kolei, nawet jeśli obowiązek podatkowy (jako kategoria pojęciowa) występuje, to w bardzo ograniczonym zakresie, gdyż przepisy nie wskazują ani kiedy, ani na skutek jakich zdarzeń on powstaje. Taka sytuacja ma miejsce np. w ustawach regulujących podatki dochodowe, które wiele uwagi poświęcają określeniu daty powstania przychodu, marginalizując zagadnienie obowiązku podatkowego. Wreszcie, w niektórych wypowiedziach normatywnych odnoszących się do konstrukcji prawnej podatków (w tym zwłaszcza podatku od towarów i usług) pojęcie obowiązku podatkowego występuje w znaczeniu swoistym, odbiegającym od tego, jakie nadaje mu dzisiejsza definicja zawarta w art. 4 o.p. Istnieją wreszcie takie konstrukcje, w których obowiązek podatkowy jest wyraźnie przez ustawodawcę wyodrębniany, jednak wbrew dzisiejszej definicji nie sposób uznać go za „nieskonkretyzowaną powinność” (jak chce tego art. 4 o.p.), gdyż już od momentu powstania jest w pełni skonkretyzowany (np. podatek od czynności cywilnoprawnych).

Należy uznać za uzasadniony pogląd, że dzisiejsza definicja ma znikomy walor normatywny, a na dodatek nie odpowiada realiom normatywnym systemu podatkowego i w

¹¹⁰ *Ibidem*, s. 21.

¹¹¹ Na brak spójności pomiędzy definicją obowiązku podatkowego z art. 4 o.p. a regulacjami zawartymi w poszczególnych ustawach podatkowych zwraca uwagę M. Kalinowski, Pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego w przepisach ogólnych polskiego prawa podatkowego w okresie powojennym, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 2, s. 27 i nast. H. Dzwonkowski pisze, że „pojęcie obowiązku podatkowego jest wszechobecne w piśmiennictwie, orzecznictwie i przepisach prawa w bardzo wielu różnych kontekstach” - zob. H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 40.

rezultacie - w swym dzisiejszym kształcie - stanowi w ustawie zbędny element.¹¹² Dlatego należy zrezygnować z definiowania obowiązku podatkowego, a zamiast tego ograniczyć się do stwierdzenia, że określają go ustawy lub że wynika on z ustaw podatkowych.¹¹³ Takie ujęcie wyeliminuje występującą dziś częściową niespójność definicji zawartej w przepisach ogólnego prawa podatkowego z rozumieniem tego pojęcia wynikającym z ustaw szczegółowych. Nadto nie będzie krępować swobody ustawodawcy co do kształtowania treści tego pojęcia i używania go w sposób adekwatny do konstrukcji poszczególnych podatków. Nie będzie też zarazem wymuszać na ustawodawcy konieczności posługiwania się nim w tych aktach prawnych i sytuacjach, w których takiej potrzeby on nie dostrzega. Warto nadmienić, że proponowane rozwiązanie stanowiłoby powrót do utrwalonej praktyki legislacyjnej obowiązującej do 1997 r.¹¹⁴ Odejście od stosowanego do chwili wejścia w życie ordynacji podatkowej bardzo lakonicznego normatywnego określenia obowiązku podatkowego w przepisach ogólnych prawa podatkowego (ograniczającego się do stwierdzenia, że określają go ustawy podatkowe lub też że wynika z ustaw podatkowych) z dzisiejszej perspektywy, po ponad 16 latach obowiązywania ordynacji podatkowej, ocenić należy jako odważną i wartościową, lecz jednak nieudaną próbę ustawowego dookreślenia jednego z podstawowych dla polskiego prawa podatkowego pojęć. Powolne, lecz zauważalne i wciąż jeszcze trwające ewoluowanie jego znaczenia, mimo – wydawałoby się – sztywnych ram określonych w art. 4 o.p., świadczy o tym, że treść tego pojęcia nie jest dostatecznie wykrystalizowana. Nakazuje to powstrzymać się od formułowania jego definicji w ogólnym prawie podatkowym.

¹¹² „Definicja ustawowa obowiązku podatkowego nie ma większego znaczenia praktycznego zważywszy, iż zasadniczą rolę odgrywają w tym względzie ustawy podatkowe normujące poszczególne podatki” - zob. R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz* 2009, Wrocław 2009, s. 63. Znaczenie definicji obowiązku podatkowego podważa też B. Brzeziński, *O zasięgu definicji zawartych w Ordynacji podatkowej*, (w:) L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008, s. 35.

¹¹³ Taka koncepcja była zgłaszana już krótko po wejściu w życie ordynacji podatkowej. Odejście od definiowania obowiązku podatkowego i powrót do ograniczenia się w ustawie do lakonicznego stwierdzenia, że określają go ustawy, proponował już w 2001 r. zespół roboczy CDiSP pod przewodnictwem W. Nykiela (w składzie: B. Brzeziński, W. Chróścielewski, H. Dzwonkowski, M. Kalinowski, M. Masternak i A. Olesińska), który przygotował projekt przepisów ogólnych ordynacji podatkowej. Zob. art. 10 § 1 projektu, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4, s. 117 i 120.

¹¹⁴ Art. 2 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 111 ze zm.), która obowiązywała do chwili wejścia w życie ordynacji podatkowej; wcześniej podobne rozwiązanie przyjęte było w art. 1 ust. 2 dekretu z 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 173). Dekret z 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 49, poz. 452) posługiwał się pojęciem obowiązku podatkowego, lecz nie definiował go, ani w żaden sposób nie dookreślał - zob. M. Kalinowski, *Pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego w przepisach ogólnych polskiego prawa podatkowego w okresie powojennym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 2, s. 9-29.

Pewnej weryfikacji należy poddać też pojęcie zobowiązania podatkowego, które obecnie definiowane jest w art. 5 o.p. jako „wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego”.

Po pierwsze, nawiązując do poczynionych wyżej ustaleń odnoszących się do pojęcia obowiązku podatkowego, należy uwzględnić w definicji zobowiązania podatkowego okoliczność, że – w świetle współczesnych regulacji prawnych – nie zawsze wynika ono z obowiązku podatkowego. Nie wszystkie bowiem ustawy podatkowe obecnie posługują się pojęciem obowiązku podatkowego (*vide* ustawa o podatku tonażowym). Są też i takie, które nawet jeśli się nim posługują, to nie w znaczeniu uwarunkowania prawnego koniecznego do powstania obowiązku zapłaty podatku. Należy uznać za pewnik, że obowiązek podatkowy w procesie interpretacji przepisów, które tym pojęciem się posługują, powinien być rozumiany zawsze jako kategoria normatywna (a nie teoretyczna czy doktrynalna). I tylko z tak – tj. normatywnie - rozumianego obowiązku podatkowego, wynikającego z ustaw podatkowych, mogą wynikać jakiekolwiek konsekwencje prawne. Zobowiązanie podatkowe – co powinno być oczywiste w świetle jego definicji – powinno wynikać tylko z takiego obowiązku podatkowego, który został określony w ustawie. Skoro współcześnie tak nie jest, to znaczy, że definicja zobowiązania podatkowego, która jego źródła upatruje wyłącznie w obowiązku podatkowym, jest obecnie nieadekwatna do rozwiązań systemowych. Taka niespójność stanowi oczywistą wadliwość i musi zostać wyeliminowana. Teoretycznie są dwie możliwości jej usunięcia: albo zmiana rozwiązań systemowych (tj. tych rozwiązań szczegółowego prawa podatkowego, które przewidują obowiązek zapłaty podatku, a zatem implikują powstanie zobowiązania podatkowego, nie wyprowadzając go z obowiązku podatkowego), albo też poprzez zmianę definicji zobowiązania podatkowego. Które wyjście jest właściwe – odpowiedź nasuwa się sama. Skoro rozwiązania systemowe (mimo opisanego wyżej zaburzenia w relacji: obowiązek zapłaty podatku – zobowiązanie podatkowe - obowiązek podatkowy) funkcjonują prawidłowo, to należy skupić się nie na poprawianiu ustaw podatkowych, lecz na poprawieniu definicji pojęcia zobowiązania podatkowego, która w obecnym kształcie nie przystaje do otaczającej ją rzeczywistości normatywnej.

Co do ustawowej definicji zobowiązania podatkowego, już tylko na marginesie należy wskazać na konieczność usunięcia z niej dookreślenia wskazującego na miejsce zapłaty podatku; zamiast tego wystarczające będzie wskazanie, na czyją rzecz podatek ma być

zapłacony. W tym obszarze z kolei jako beneficjenta podatku należy wskazać m.in. państwo (a nie jego cywilnoprawne ucieleśnienie, tj. Skarb Państwa, jak to obecnie ma miejsce).

Tworzenie definicji jest jednym ze sposobów precyzowania znaczeń wyrażen i zwrotów w tekstach prawnych.¹¹⁵ Celem definiowania prawniczego jest uzyskanie jasności przepisów prawa. Za pomocą definicji ustala się znaczenie wyrażen zawartych w tekście prawnym.¹¹⁶ Przy interpretacji aktu normatywnego zawierającego definicję legalną należy przyjmować znaczenie takiego zwrotu w sensie nadanym mu tą definicją. Nie jest więc możliwe argumentowanie, że wyrażenie ma znaczenie inne, niż wynikałoby to z treści definicji¹¹⁷; prowadziłoby to do interpretacji *contra legem*.¹¹⁸ Na konieczność uporządkowania i zrekonstruowania siatki pojęć stosowanych i definiowanych w ordynacji podatkowej zwraca m.in. uwagę powstały w 2014 r. Raport końcowy z prac zespołu osób zaproszonych do prac przygotowawczych dla stworzenia projektu ordynacji podatkowej: „Zespół uważa za niezbędne zrekonstruowanie i uporządkowanie siatki pojęć podstawowych. Kwestia ta wymaga bardziej pogłębionych prac”.¹¹⁹

Oprócz pojęć podstawowych, o znaczeniu ogólnosystemowym, ordynacja podatkowa zawiera definicje rozmaitych pojęć i terminów w niej spotykanych. Definicje te ułożone są zarówno w części I Przepisy ogólne, jak i w innych częściach tego aktu.¹²⁰ Ich zasięg ograniczony jest obecnie do interpretacji przepisów tej ustawy i aktów wykonawczych do niej.¹²¹

Zasadne jest utrzymanie wewnętrznego słowniczka pojęć używanych w ordynacji podatkowej – taki, którego zasięg i znaczenie będzie ograniczone do tego wyłącznie aktu. Należy przy tym poszerzyć grupę pojęć „technicznych” i zdefiniować je na potrzeby budowania instytucji samej ordynacji podatkowej.¹²² Chodzi w tym wypadku o pojęcia

¹¹⁵ B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 66.

¹¹⁶ B. Brzeziński, O zasięgu definicji zawartych w Ordynacji podatkowej, (w:) Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, L. Etel (red.), Białystok 2008, s. 30; L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2010, s. 104 i nast.

¹¹⁷ „Uznana regułą wykładni jest odejście od potocznego znaczenia słów i pojęć, gdy prawodawca definiuje je w języku prawnym, tworząc tzw. definicję normatywną” - wyrok NSA z dnia 3 marca 1993 r. (sygn. akt SA/Ka 1760/92), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 3, poz. 52. „Spośród wszystkich językowych reguł interpretacji tekstu prawnego najsilniejsze są reguły języka prawnego wyrażone w definicjach ustawowych, gdyż przeciw nim nie można zastosować innych reguł językowych” - wyrok NSA z dnia 9 czerwca 1994 r. (sygn. akt SA/Po 565/94), niepublikowany - cyt. za: B. Brzeziński, O zasięgu definicji ..., s. 30-31 (przypis 3).

¹¹⁸ B. Brzeziński, O zasięgu definicji..., *op. cit.*, s. 30.

¹¹⁹ Zob. s. 3 Raportu zespołu pod przewodnictwem B. Brzezińskiego, który działał w 2014 r. w składzie: H. Litwińczuk, W. Nykiel, L. Etel, M. Kalinowski, H. Dzwonkowski, A. Nita. Został on powołany przez Przewodniczącego Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP w celu przeprowadzenia prac przygotowawczych dla stworzenia projektu ordynacji podatkowej.

¹²⁰ Np. definicja pojęcia „nadpłata” czy „członek rodziny podatnika” w Dziale III.

¹²¹ B. Brzeziński, O zasięgu definicji..., s. 33.

¹²² Zob. art. 27 Modelowego kodeksu podatkowego Międzynarodowego Funduszu Walutowego (Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000),

zbiorcze, generalizujące, które potrzebne są jako budulec przepisów celem wyeliminowania kazuistyki i rozległych, powtarzających się wyliczeń. Zabieg taki będzie zatem użyteczny, gdyż uprości budowę jednostek redakcyjnych tekstu prawnego. W szczególności chodzi o pojęcia, które będą w ordynacji podatkowej używane dla zbiorczego określenia wszystkich należności, do których ma ona zastosowanie; wszystkich kategorii podmiotów zobowiązanych do spełnienia świadczeń, o których mowa w tym akcie itp.¹²³ Nie wszystkie takie potrzeby definicyjne da się już dzisiaj przewidzieć; zapotrzebowanie na takie definicje pojawi się w toku prac nad tekstem prawnym.¹²⁴

W zakresie nieobjętym słowniczkiem, o którym wyżej mowa, należy wprowadzić zasadę respektowania w prawie podatkowym treści pojęć przejętych z innych dziedzin prawa. W myśl tej zasady terminy używane w prawie podatkowym, mające ustalone znaczenie w innych gałęziach prawa, zachowują to znaczenie w prawie podatkowym, chyba że z danej ustawy podatkowej - wyraźnie (przez definicję legalną) bądź z kontekstu - wynika co innego. Jeżeli zatem istnieją uzasadnione racje, dla których termin używany w innej gałęzi miałby otrzymać odmienne znaczenie w prawie podatkowym, to należy wyraźnie nadać mu znaczenie wynikające z tychże racji. Kontekst ograniczający wspomnianą zasadę będzie dotyczył m.in. podatków zharmonizowanych na poziomie Unii Europejskiej, których siatka pojęciowa i interpretacja pojęć musi respektować wspólne dla państw członkowskich cele wynikające z dyrektyw.

Będzie to jedno z narzędzi realizacji postulatu ustanawiania „precyzyjnego i zrozumiałego dla wszystkich prawa”.¹²⁵ Tożsamość terminów stwarza silne domniemanie tożsamości ich znaczeń. Prawo jest traktowane jako system, a interpretator przyjmuje założenie o jego spójności.¹²⁶ Podatnik ma prawo kierować się zaufaniem do ustawodawcy. Jednym z przejawów takiego zaufania jest uzasadnione oczekiwanie, że prawodawca stanowi system prawa spójny i racjonalny. Działając w tym zaufaniu, powinien mieć

gdzie znajdują się definicje określonych pojęć użytych w tym Kodeksie. Zob. także np. art. 2 australijskiej ustawy Taxation Administration Act 1953 oraz art. 178 węgierskiej ustawy 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről; ten ostatni przepis zawiera słowniczek ustawowy terminów zdefiniowanych na użytek samej ustawy, a także – o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej – innych aktów prawa podatkowego.

¹²³ Takie próby były już podejmowane. Przykładowo w 2001 r. zespół roboczy CDiSP pod przewodnictwem W. Nykiela, w składzie: B. Brzeziński, W. Chróścielewski, H. Dzwonkowski, M. Kalinowski, M. Masternak i A. Olesińska przygotował projekt przepisów ogólnych ordynacji podatkowej, który wraz z uzasadnieniem został opublikowany w „Kwartalniku Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4, s. 115-121. Aby zsyntetyzować przepisy, zaproponowano m.in. (art. 3 pkt 5 i 6 projektu) definicje „należności podatkowej” i „zobowiązanego”.

¹²⁴ H. Dzwonkowski w trakcie prac zespołu pod przewodnictwem B. Brzezińskiego działającego w 2014 r. w składzie: H. Litwińczuk, W. Nykiel, L. Etel, M. Kalinowski, H. Dzwonkowski, A. Nita.

¹²⁵ J. Glumińska-Pawlic, Interpretacja przepisów prawa podatkowego jako instrument ochrony interesów podatnika, (w:) Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2007, s. 24.

¹²⁶ A. Bielska-Brodziak, Kilka uwag o przyczynach rozbieżności interpretacyjnych, (w:) Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, t. II, J. Glumińska-Pawlic (red.), Katowice 2008, s. 9.

normatywne podstawy do przyjęcia, że w zakresie pojęć zaczerpniętych z innych dziedzin prawa, gdzie ich znaczenie wprost wynika z przepisów, te same znaczenia obowiązują w prawie podatkowym.

5. Reprezentacja i pełnomocnictwo

Konieczne jest uzupełnienie i uporządkowanie uregulowań dotyczących uprawnień do podejmowania działań zarówno w imieniu własnym, jak i cudzym, w sferze stosunków, do których ma zastosowanie ordynacja podatkowa. W nowym akcie powstanie kompleksowa regulacja dotycząca zdolności do działania, reprezentacji i pełnomocnictw zarówno w sferze materialnoprawnej, jak i proceduralnej. Warto nadmienić, że regulacja dotycząca zdolności do działania i reprezentacji w sprawach podatkowych zawarta była już w przedwojennej ordynacji podatkowej z 1934 r.¹²⁷ W okresie powojennym regulacja tych zagadnień zniknęła z przepisów prawa podatkowego. W rezultacie obecna praktyka – w zakresie zdolności do działań prawnych i reprezentacji - po części opiera się na stosowaniu regulacji ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny¹²⁸ przez analogię. Istniejącą w tym zakresie lukę należy wypełnić.

Niezbędne jest wyraźne określenie w ordynacji podatkowej zdolności do działania w imieniu własnym osób fizycznych oraz zasad reprezentacji osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej.

Zarówno zdolność do działania w sferze podatkowej osób fizycznych, jak i reprezentacja osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej powinna być ukształtowana na wzór odpowiednich regulacji zawartych w kodeksie cywilnym poprzez odpowiednie odesłania do przepisów tego kodeksu.¹²⁹ W szczególności należy przejść zasadę, że zdolność do działania we własnym imieniu mają osoby fizyczne mające pełną zdolność do czynności prawnych w rozumieniu prawa cywilnego. Osoby fizyczne niemające pełnej zdolności do czynności prawnych będą natomiast mogły działać tylko poprzez swoich przedstawicieli ustawowych w rozumieniu kodeksu cywilnego.

¹²⁷ Art. 48-49 ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 15 marca 1934 r. (Część I, Dział VII). Także w § 34 współcześnie obowiązującej niemieckiej ordynacji podatkowej (Abgabenordnung) ukształtowano obowiązki przedstawicieli ustawowych osób fizycznych oraz osób prawnych, a także administratorów mas majątkowych. Podobne rozwiązanie wynika z §§ 79 – 81 austriackiej ordynacji podatkowej (Bundesabgabenordnung).

¹²⁸ Tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 121 ze zm. - dalej zwana w skrócie k.c.

¹²⁹ Zob. art. 34 Modelowego kodeksu podatkowego Międzynarodowego Funduszu Walutowego (Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000), gdzie wskazano m.in., że w przypadku reprezentacji osób fizycznych może być nim osoba fizyczna działająca jako reprezentant zgodnie z przepisami prawa cywilnego.

W zakresie reprezentacji osób prawnych należy w ordynacji zamieścić odesłanie do art. 38 k.c., zgodnie z którym osoba prawna działa przez swoje organy w sposób przewidziany w ustawie i w opartym na niej statucie.¹³⁰

Zasady te będą miały zastosowanie do wszelkich działań w sferze prawa podatkowego (materialnoprawnych i proceduralnych).

Ordynacja podatkowa będzie też zawierała kompleksową regulację pełnomocnictw.

Regulacje te będą wzorowane na propozycjach zawartych w projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.¹³¹ Proponuje się tam wyodrębnienie trzech kategorii pełnomocnictw: ogólnego, szczególnego i do doręczeń.

Instytucja pełnomocnictwa ogólnego będzie miała zastosowanie do wszystkich uczestników procedur podatkowych. Ustanowienie pełnomocnika ogólnego zniesie uciążliwość związaną z obowiązkiem przedkładania pełnomocnictwa lub urzędowo poświadczonego odpisu pełnomocnictwa do akt każdej sprawy podatkowej, co nie tylko ograniczy biurokrację w organach podatkowych, ale również uprości reprezentowanie strony przez pełnomocnika. Pełnomocnictwa ogólne będą składane wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Zakres działania pełnomocnika ogólnego będzie obejmował wszystkie sprawy podatkowe oraz inne sprawy należące do właściwości organów podatkowych. Pełnomocnik ogólny będzie mógł być ustanowiony w trakcie toczącego się postępowania lub wówczas, gdy nie toczy się żadna procedura podatkowa. Nałożenie na pełnomocników ogólnych obowiązku zawiadomienia o każdej zmianie adresu lub adresu poczty elektronicznej zapewni stały kontakt z nimi.

Pełnomocnictwa ogólne będą gromadzone w informatycznej bazie danych zwanej Centralnym Rejestrem Pełnomocnictw Ogólnych i dostępne na bieżąco dla wszystkich państwowych i samorządowych organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej¹³².

Pełnomocnik szczególny, tak jak dotychczas, będzie upoważniony do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego po złożeniu pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy. Pełnomocnictwo

¹³⁰ W art. 34 Modelowego kodeksu podatkowego Międzynarodowego Funduszu Walutowego (Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000), wskazuje się, że przedstawicielem osób prawnych jest osoba uprawniona do reprezentacji tej osoby na podstawie przepisów prawa lub dokumentów stanowiących podstawę ich utworzenia.

¹³¹ Projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa i zmianie innych ustaw (Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów, nr UD 154).

¹³² Kwestia poinformowania organu podatkowego o ustanowionym pełnomocniku wpływa na zgodność z prawem całego postępowania podatkowego i powoduje w praktyce skutek w postaci zniweczenia efektów tego postępowania (por. wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r., sygn. akt FSK 1372/10).

szczególne będzie mogło być udzielone na piśmie, zgłoszone za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub ustnie do protokołu.

W nowej ordynacji podatkowej utrzymana zostanie instytucja pełnomocnika do doręczeń. Ustanowienie takiego pełnomocnika w Polsce będzie obligatoryjne w przypadku, gdy nie ustanowiono pełnomocnika ogólnego lub szczególnego, a komunikacja z uczestnikiem procedury podatkowej może być utrudniona ze względu na zmianę miejsca zamieszkania (pobytu) lub brak miejsca zamieszkania (pobytu) w Polsce lub innym państwie członkowskim Unii Europejskiej.

Obecne przepisy ordynacji podatkowej przyznają organowi podatkowemu kompetencję do ustanowienia przedstawiciela dla osoby nieobecnej. Bezwzględną przesłanką ustanowienia przedstawiciela jest konieczność podjęcia niezbędnych (niecierpiących zwłoki) czynności procesowych. W nowej ordynacji podatkowej, zamiast instytucji przedstawiciela osoby nieobecnej, zostanie wprowadzona instytucja tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Przesłanką ustanowienia tego rodzaju pełnomocnika będzie sprawa niecierpiąca zwłoki. Tymczasowy pełnomocnik będzie wyznaczany przez organ podatkowy dla nieobecnej osoby fizycznej. Natomiast dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej pełnomocnik tymczasowy będzie wyznaczany w przypadku braku jej organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw. Pełnomocnik tymczasowy byłby umocowany do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd.

6. Ulgi uznaniowe

W nowej ordynacji podatkowej wszystkie ulgi w spłacie powinny być uregulowane w jednym, odrębnym rozdziale. Obejmie on zarówno przepisy dotyczące zapłaty zaliczek, zapłaty podatku, czy powstałej już zaległości podatkowej. Przepisy nowej ordynacji w tym zakresie obejmą także odraczanie terminu złożenia deklaracji podatkowej¹³³ oraz przepisy dotyczące tej materii znajdujące się w innych ustawach niż regulujących materię podatkową.

¹³³ W art. 46 Modelowego kodeksu podatkowego Międzynarodowego Funduszu Walutowego (Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000), wprowadzono rozwiązanie, zgodnie z którym, jeśli podatnik podatku dochodowego przed upływem terminu do złożenia zeznania złoży wniosek o odroczenie terminu do dokonania tej czynności i wpłaci kwotę szacowanego podatku, to termin do złożenia zeznania jest automatycznie przedłużany o dwa miesiące. Przedłużenie to nie ma jednak wpływu na termin płatności podatku. Nie zawiesza także naliczenia odsetek od ewentualnych zaległości podatkowych.

W przepisach ordynacji podatkowej preferowane będą formy pomocy skutkujące zapłatą podatku, tj. rozkładanie na raty czy odroczenie terminu zapłaty podatku w zamian za opłatę prolongacyjną jako skutkujące, opóźnioną co prawda, ale jednak zapłatą podatku.¹³⁴

Katalog stosowanych ulg uznaniowych zostanie rozszerzony o wprowadzenie możliwości umorzenia podatku lub jego części. Ulga ta będzie dostępna na tych samych zasadach co obowiązujące dzisiaj umorzenie zaległości podatkowej. Instytucja ta jest potrzebna w szczególności w zakresie podatków samorządowych powstających po doręczeniu decyzji ustalającej, a które mają roczny charakter (od nieruchomości, rolny, leśny). Podatnik, któremu wymierzono podatek, obecnie nie może skutecznie wystąpić o zastosowanie ulgi w postaci umorzenia do momentu upływu terminu płatności, przez co naraża się na negatywne konsekwencje, m.in. odpowiedzialność karną skarbową. Problem ten zostanie wyeliminowany poprzez umożliwienie złożenia wniosku o zastosowanie umorzenia jeszcze przed powstaniem zaległości podatkowej. W przypadku wskazanych podatków samorządowych będzie to oznaczało w praktyce, że już od momentu doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego podatnik będzie mógł wnioskować o umorzenie wynikającego z niej podatku, nie czekając na nadejście terminu płatności poszczególnych rat, a zatem pozwoli mu to uniknąć konieczności popadnięcia w zaległość podatkową, co aktualnie jest warunkiem zastosowania ulgi.

W ramach przesłanek stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych należy postulować rozszerzenie obecnej formuły poprzez odniesienie się do ważnego interesu podatnika lub ważnego interesu publicznego, w tym polegającego na respektowaniu utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów podatkowych w odniesieniu do zdarzeń przeszłych. W ramach wniosku o ulgę podatnik powołujący się na ww. przesłankę powinien wykazać, że ww. praktyka istniała, a także, że miała on bezpośrednie zastosowanie w jego sytuacji.

W nowej ordynacji należy uregulować w inny niż dotychczas sposób kwestie dotyczące udzielania ulg uznaniowych w podatkach stanowiących dochody gmin, a realizowanych przez państwowe organy podatkowe. Obecny system udzielania ulg na zasadzie współdziałania organów państwowych i samorządowych (za zgodą organu samorządowego) jest nadmiernie skomplikowany i niepotrzebnie rodzi problemy interpretacyjne. Docelowa regulacja powinna pozostawiać decyzję o stosowaniu ulg w spłacie

¹³⁴ Podobne rozwiązanie zawarto w art. 83 Modelowego kodeksu podatkowego CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - w wersji z 1997 r. (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>)).

zobowiązań podatkowych beneficjentowi tych dochodów, przy zapewnieniu pełnej informacji o toczącym się postępowaniu w tym zakresie i jego wyniku dla organu podatkowego.

Ze względu na szczególne trudności związane ze stosowaniem ulg uznaniowych w przypadku zobowiązań podatkowych o charakterze solidarnym w tej części ordynacji określone zostaną szczegółowe zasady w tym zakresie. Wraz z ogólną regulacją solidarności w prawie podatkowym będą one stanowiły podstawę do stosowania ulg np. w przypadku złożenia wniosku wyłącznie przez jednego ze zobowiązanych.

Całościowe uregulowanie ulg w spłacie, a także przyjęcie tożsamych kryteriów stosowania poszczególnych ulg uprości i ułatwi korzystanie z tej instytucji zarówno podatnikom, jak i innym podmiotom zobowiązanym. Proponowane zmiany mają charakter z jednej strony porządkujący, zaś z drugiej strony mają na celu poprawę sytuacji procesowej podatnika w postępowaniach dotyczących udzielania ulg.

W nowej ustawie doregulowane zostaną zasady udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, w szczególności w zakresie dodatkowych obowiązków proceduralnych związanych z udzielaniem pomocy publicznej (składanie zaświadczeń lub oświadczeń o uzyskanej pomocy oraz innych niezbędnych informacji), a także relacji pomiędzy ogólnymi przesłankami udzielania ulg w spłacie a warunkami udzielania pomocy, określonymi w przepisach szczególnych.

Zauważyć także należy, iż stosowanie zasady wyważenia interesu publicznego i podatnika, czy też niewładczych form załatwiania spraw (porozumienia) do postępowań w sprawie ulg w spłacie pozwoli na uwzględnienie słuszných interesów podatników, czy ich możliwości płatniczych przy zachowaniu wpływów podatkowych budżetu.

Ułatwienia w korzystaniu z ulg nieskutkujących umorzeniem należności z jednoczesnym przyspieszeniem załatwiania spraw w tym zakresie nie będą powodować negatywnych skutków budżetowych. Wręcz przeciwnie, dochody budżetowe mogą zostać zwiększone poprzez ułatwienie zapłaty podatku, także w trudnych dla podatnika sytuacjach.

7. Przedawnienie zobowiązań podatkowych

7.1. Wyróżnienie przedawnienia prawa do wymiaru oraz prawa do poboru podatku

Przedawnienie jest instytucją wykorzystywaną do kształtowania porządku prawnego. Stabilizuje ono obrót gospodarczy poprzez ograniczenie lub wyłączenie możliwości dochodzenia roszczeń. Aktualnie w polskim prawie podatkowym przedawnienie

uniemożliwia albo wymiar zobowiązania podatkowego, albo prowadzi do jego wygaśnięcia, ale w następstwie szeregu wyjątków od generalnej zasady jego gwarancyjna funkcja jest osłabiona. Taki stan rzeczy wynika przede wszystkim z tego, iż istnieje szereg przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia, a także możliwe jest wielokrotne przerywanie tego terminu.

Między innymi powyższe okoliczności uzasadniają rozróżnienie przedawnienia prawa do wymiaru podatku od przedawnienia prawa do jego poboru. Funkcjonowanie odrębnego przedawnienia wymiaru i poboru podatku jest rozwiązaniem przewidzianym w Modelowych kodeksach podatkowych Międzynarodowego Funduszu Walutowego¹³⁵, a także Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)¹³⁶. Stosowane jest także w systemach prawnych innych państw, m.in. w Niemczech¹³⁷, Estonii¹³⁸, na Węgrzech¹³⁹ czy w USA¹⁴⁰. Jest to również instytucja znana polskim rozwiązaniom funkcjonującym w przeszłości¹⁴¹, jak i mających zastosowanie obecnie. Wyraźne oddzielenie terminu na dokonanie wymiaru zobowiązania oraz na jego pobór występuje w odniesieniu do podatków, w których zobowiązania powstają na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego¹⁴², ale także w przypadku należności przenoszonych na osoby trzecie¹⁴³, do

¹³⁵ Zob. art. 57 Tax Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000, w którym wskazuje się, że organy podatkowe mogą dokonać wymiaru lub zmienić wymiar dla osób fizycznych lub prawnych w ciągu czterech lat po zakończeniu roku podatkowego, a wymierzony podatek może być pobierany przez organy podatkowe w ciągu ośmiu lat od zakończenia okresu podatkowego.

¹³⁶ Zob. art. 42 pkt 1 i 3 w zw. z art. 44 pkt 1 i 3 i art. 35 kodeksu w wersji z 1997 r. (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>), gdzie wskazuje się, że przedawnienie do wymiaru liczone jest od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym minął termin złożenia deklaracji, a przedawnienie poboru rozpoczyna swój bieg od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym minął termin dobrowolnej zapłaty podatku lub w którym decyzja wymiarowa stała się ostateczna.

¹³⁷ Zob. niemiecką ordynację podatkową (Abgabenordnung) część I p. 3866; 2003 I p. 61, w wersji uwzględniającej zmiany wprowadzone art. 2 ustawy dnia 30 lipca 2009 (BGBl, I p. 2474), gdzie przedawnienie wymiaru (*Festsetzungsverjaehrung*) jest uregulowane w art. 169-171, natomiast przedawnienie płatności (*Zahlungsverjaehrung*) w artykułach 228-232.

¹³⁸ W art. 97 estońskiej ustawy podatkowej (Taxation Act – Riigi Teataja), Dziennik Urzędowy I 2002, 26, 150, który wszedł w życie w dniu 1 lipca 2002 wraz ze zmianami (akt z bazy IBFD, <http://www.ibfd.org>), uregulowano przedawnienie wymiaru, natomiast w art. 132 uregulowano przedawnienie poboru.

¹³⁹ Zob. art. 164 węgierskiej ustawy 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről (regulujący przedawnienie wymiaru oraz poboru w ust. 1-5 i 9 oraz ust. 6-9, odpowiednio).

¹⁴⁰ Zob. kodeks Stanów Zjednoczonych, Tytuł 26. Kodeks Skarbu Państwa z dochodów podatkowych, Podtytuł F. Procedura i administracja, gdzie w § 6501 uregulowano kwestię przedawnienia wymiaru, a w § 6502 zagadnienie przedawnienia poboru po wymiarze.

¹⁴¹ Zob. ustawa z dnia 15 marca 1934 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 39, poz. 346 ze zm.). W art. 99 tego aktu uregulowano przedawnienie prawa do wymiaru (5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy), natomiast w art. 124 uregulowano przedawnienie prawa do ściągnięcia należności podatkowych (5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności).

¹⁴² W art. 68 o.p. uregulowano przedawnienie prawa do wymiaru, a w art. 70 przedawnienie prawa do poboru m.in. świadczeń, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej.

realizacji kar porządkowych¹⁴⁴ oraz do kosztów postępowania¹⁴⁵. Rozwiązanie to ma również obecnie zastosowanie do dochodzenia nadpłat¹⁴⁶.

Tego rodzaju podział, w przeciwieństwie do obowiązującego, oderwany byłby od sposobu powstawania zobowiązania podatkowego. Aktualnie bowiem w przypadku podatków, w których zobowiązanie powstaje przez doręczenie decyzji (np. od nieruchomości, rolny czy leśny, gdy podatnikami są osoby fizyczne), organ podatkowy jest uprawniony do jego wymiaru przez okres 3 lub 5 lat (art. 68 o.p.), a następnie po jego powstaniu ma 5 lat na pobór podatku (art. 70). Natomiast w przypadku podatków powstających z mocy ustawy (np. dochodowym od osób fizycznych, od towarów i usług, podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym, gdy podatnikami są osoby prawne lub jednostki organizacyjne bez osobowości prawnej) obowiązuje jednolity termin na wymiar i pobór podatku wynoszący 5 lat (art. 70). Podkreślić jednak należy, że zasadniczo wskazane terminy, w następstwie licznych przesłanek zwieszenia ich biegu oraz możliwość ich przerwania, są dłuższe. Stąd biorą się sytuacje, w których np. zobowiązanie podatkowe może być egzekwowane nawet po kilkunastu latach.

W proponowanym modelu organ podatkowy miałby określony przepisami prawa czas na dokonanie wymiaru podatku rozumianego jako doręczenie przez organ podatkowy pierwszej instancji decyzji o charakterze ustalającym lub określającym (w tym m.in. o odpowiedzialności spadkobiercy, osób trzecich, płatnika). Byłby to więc okres na kwestionowanie poprawności rozliczenia podatku dokonanego przez podatnika, np. w złożonej deklaracji podatkowej, wydanie decyzji określającej w przypadku braku takiej deklaracji¹⁴⁷. W ramach tego okresu powinno być możliwe wydawanie decyzji zmierzających do odzyskania należności przysługujących Państwu, błędnie przekazanych lub zaliczonych na rzecz podatnika, do których stosuje się ordynację podatkową, uwzględniając wykorzystanie m.in. straty, podatku do przeniesienia itd. W przypadku decyzji określającej stratę podatkową należy opowiedzieć się za rozwiązaniem, iż rozstrzygnięcie to będzie mogło zostać wydane w

¹⁴³ W art. 118 § 1 o.p. uregulowano przedawnienie wymiaru wobec osoby trzeciej, a w § 2 przedawnienie poboru takiego zobowiązania.

¹⁴⁴ W art. 263 § 4 o.p. wskazuje się, że przepisy art. 68 § 1 i art. 70 stosuje się odpowiednio do kar porządkowych.

¹⁴⁵ W art. 271 § 2 o.p. wskazuje się, że przepisy art. 68 § 1 i art. 70 stosuje się odpowiednio do kosztów postępowania.

¹⁴⁶ W art. 79 o.p. uregulowano przedawnienie prawa do stwierdzenia nadpłaty, a w art. 80 przedawnienie prawa do zwrotu nadpłaty.

¹⁴⁷ Zob. Rozdział II w Tytule II, projektu prof. H. Dzwonkowskiego, gdzie mowa jest o przedawnieniu prawa podwyższenia wymiaru zobowiązań podatkowych; w art. 131 projektu prof. H. Dzwonkowskiego proponuje się, aby prawo do korekty zobowiązania podatkowego decyzją przedawniało się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

okresie przedawnienia wymiaru zobowiązania, w którym podatnik rozlicza stratę. Ponadto ten termin wiązałby organ w zakresie wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, o ile ustawa przewiduje taki sposób jego powstania. Po upływie terminu przedawnienia prawa do wymiaru organ podatkowy nie byłby uprawniony do kwestionowania poprawności rozliczenia dokonanego przez podatnika, a także nie mógłby dokonać takiego wymiaru, gdy podatnik nie dokonał samoobliczenia podatku lub jego zobowiązanie powstaje w drodze doręczenia decyzji.

Za ukształtowaniem przedawnienia wymiaru, w którym istotne jest doręczenie decyzji wydanej przez organ I instancji, przemawia fakt, że rozwiązanie to funkcjonuje obecnie w ordynacji podatkowej i nie budzi większych zastrzeżeń w zakresie podatków, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej, czy w przypadku decyzji o odpowiedzialności osób trzecich¹⁴⁸. Zaproponowany mechanizm przedawnienia będzie także prowadził do podniesienia staranności organów podatkowych I instancji przy wydawaniu decyzji podatkowych. Uchylenie decyzji przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny, przy jednoczesnym upływie terminu prawa do wymiaru, oznaczać będzie bowiem brak możliwości przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji.

Drugi rodzaj przedawnienia - przedawnienie prawa do poboru - wiązałby się z sytuacją, w której zobowiązanie podatkowe istnieje i jego wysokość jest znana (z zasady wynika ze złożonej poprawnie deklaracji, korekty deklaracji lub decyzji, ewentualnie zweryfikowanej przez sąd administracyjny). Rozpoczęcie jego biegu następowałoby, co do zasady, po zakończeniu biegu terminu przedawnienia wymiaru. W istocie byłby to więc odpowiednik obowiązującego przedawnienia zobowiązania podatkowego, albowiem jego istotą byłoby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego po upływie określonego czasu. Organ podatkowy nie mógłby więc po upływie terminu przedawnienia prawa do poboru podatku skutecznie egzekwować należności, albowiem na skutek upływu czasu takowa by wygasła.

Za wprowadzeniem odrębnego okresu przedawnienia wymiaru i poboru podatku przemawiają następujące argumenty.

W pierwszej kolejności mechanizm ten będzie prowadził do ujednolicenia zasad przedawnienia w odniesieniu do wszystkich należności podatkowych. Obecnie, o czym już wspomniano, zróżnicowane są zasady funkcjonowania przedawnienia w odniesieniu do

¹⁴⁸ Zob. art. 68, 118 obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej, a także art. 99 o.p. z 1934 r.

zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa i na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania.¹⁴⁹

Po drugie, wprowadzenie przedawnienia prawa do wymiaru i poboru podatku umożliwi uporządkowanie działań organów podatkowych. Powinno temu służyć wprowadzenie odrębnych ram czasowych na wymiar i pobór podatku, a także zasady, że czynności podjęte w toku wymiaru, niezwiązane z wymiarem, nie powinny mieć wpływu na przedłużenie okresu przedawnienia prawa do wymiaru. W konsekwencji w ramach przedawnienia wymiaru organ skupi się na czynnościach, które mają prowadzić do wydania decyzji. Po zamknięciu wymiaru organy będą mogły podjąć działania związane z poborem wymierzonego podatku w ramach odrębnego okresu przedawnienia. Obecnie organy podatkowe, nie kończąc wymiaru decyzją ostateczną, podejmować mogą różne czynności, które mają służyć przede wszystkim przedłużeniu okresu przedawnienia, w którym mogłyby dokończyć wymiar. Dokonują one bowiem m.in. zastosowania środka egzekucyjnego na podstawie nieostatecznej decyzji z rygorem natychmiastowej wykonalności lub innych działań, np. wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Mechanizm ten, w ocenie niektórych podmiotów, jest stosowany notorycznie, szczególnie przed końcem upływu okresu przedawnienia, gdy organy podatkowe próbują zawiesić lub przerwać bieg terminu przedawnienia w związku z ww. działaniami¹⁵⁰.

Wprowadzenie odrębnych okresów przedawnienia wymiaru i poboru będzie sprzyjało ograniczeniu przesłanek powodujących przerwanie biegu terminu przedawnienia. Koncepcja rozdzielenia przedawnienia prawa do wymiaru od przedawnienia poboru czyni bezprzedmiotowym nadawanie decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności, w oparciu o przesłankę wskazaną w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. (do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostały mniej niż 3 miesiące). Aktualnie w niektórych przypadkach możliwość taka jest wykorzystywana wyłącznie po to, aby decyzja podatkowa mogła stać się ostateczna. Rygor natychmiastowej wykonalności stwarza bowiem podstawę do zastosowania środka egzekucyjnego, który z kolei przerywa bieg terminu przedawnienia „wymiaru i poboru”. Po przyjęciu odrębnie funkcjonującego przedawnienia prawa do

¹⁴⁹ W niektórych państwach reguły przedawnienia nie są jednolite, lecz zróżnicowane w zależności m.in. od rodzaju podatku (tak jest np. we Francji, por. Tytuł II Dział IV Livre des procédures fiscales).

¹⁵⁰ Zob. stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich I. Lipowicz w piśmie z dnia 21 stycznia 2015 r. skierowanym do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. V. 515.12.2015.EG), a także stanowisko prof. W. Modzelewskiego w uwagach przesłanych do Przewodniczącego Komisji, w których wskazuje się, że wadliwie ukształtowany jest okres przedawnienia powodujący, że w celu jego zawieszenia na masową skalę wszczyna się postępowania karne skarbowe.

wymiaru i poboru, termin przedawnienia prawa do wymiaru, także na etapie postępowania odwoławczego, nie będzie mógł być przerywany.

Podkreślić jednak należy, że realizacja ww. postulatu nie ma na celu eliminacji instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności. Powinna ona być zachowana i mieć zastosowanie m.in. w przypadkach, gdy podatnicy dokonują czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości przed wydaniem decyzji ostatecznej.

Wprowadzenie przedawnienia wymiaru i poboru podatku umożliwi uporządkowanie przesłanek zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia. Obecnie ordynacja podatkowa zawiera dziesięć przesłanek zawieszenia terminu przedawnienia prawa do wymiaru i poboru podatku oraz dwie przesłanki przerwania prawa do poboru podatku. Ponieważ przesłanki zawieszenia i przerwania są rozpoznawane zarówno w zakresie wymiaru, jak i poboru, to każda z nich ma wpływ zarówno na czas do wymiaru podatku, jak i na czas poboru wymierzonego podatku. Prowadzi to do trudnych do zaakceptowania konsekwencji, gdy np. rozłożenie na raty podatku z deklaracji wydłuża czas na weryfikację prawidłowości tego dokumentu. Prowadzenie natomiast postępowania karnego skarbowego wpływa obecnie na wydłużenie wymagalności zobowiązania i na czas trwania potencjalnej jego egzekucji, chociaż funkcjonalnie nie ma to z poborem nic wspólnego.

7.2. Terminy przedawnienia prawa do wymiaru oraz prawa do poboru

Aktualnie dla większości podatników termin przedawnienia wynosi 5 lat (art. 70 o.p.). W jego ramach organ zobowiązany jest dokonać wymiaru (decyzją ostateczną) i poboru podatku. W praktyce jednak, z uwagi na dużą swobodę w przerywaniu lub zawieszaniu biegu terminu przedawnienia, zobowiązania przedawniać mogą się nawet po kilkunastu latach. Tymczasem podatnicy powinni mieć zagwarantowany termin, po upływie którego prawidłowość ich rozliczenia podatkowego nie będzie kwestionowana. Nie będzie można więc ustalić decyzją (konstytutywną) zobowiązania podatkowego lub kwestionować złożonego rozliczenia (decyzją określającą). Będzie to więc np. termin na podważenie poprawności rozliczenia w podatku dochodowym od osób fizycznych czy podatku od towarów i usług, a także termin na wymiar np. podatku od nieruchomości dla osób fizycznych.

W przypadku przedawnienia wymiaru należy wprowadzić dwa okresy przedawnienia - 3 lub 5 lat. Podobne rozwiązanie znajduje obecnie zastosowanie w przypadkach, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej¹⁵¹.

Trzyletni okres przedawnienia wymiaru miałby zastosowanie w odniesieniu do rozliczenia podatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Okres 5 lat odnosiłby się do rozliczeń podatków, które są związane z prowadzeniem tej działalności. Trzyletnim okresem przedawnienia wymiaru będą więc objęci podatnicy, których rozliczenia dotyczą spraw, zasadniczo, o nieskomplikowanym charakterze. Mechanizm ten będzie dotyczył m.in. większości podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Oznacza to, że po upływie 3 lat, a nie jak obecnie 5 lat, duża grupa podatników zwolniona będzie z obowiązku przechowywania dokumentów dotyczących zobowiązań podatkowych. Obecnie organ podatkowy może podejmować działania związane z wymiarem zasadniczo w okresie 5-letnim, w którym powinno nastąpić efektywne zakończenie postępowania i wyegzekwowanie podatku. Zaproponowanie skróconego, w porównaniu do obecnie funkcjonującego, 3-letniego okresu przedawnienia wymiaru wpisuje się w postulat zwiększenia efektywności administracji publicznej, który jest jednym z dwóch podstawowych celów przyświecających pracom nad nową ordynacją podatkową. Realizacji tego celu mają służyć między innymi: wprowadzenie uproszczonych procedur podatkowych, zwiększenie efektywności kontroli podatkowej i czynności sprawdzających, unowocześnienie instytucji uregulowanych w ordynacji podatkowej, a także stworzenie ram prawnych do lepszej współpracy między organami podatkowymi a podatnikami.

Za wprowadzeniem 5-letniego terminu przedawnienia wymiaru w odniesieniu do podatków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej przemawia między innymi z reguły bardziej skomplikowany charakter tych rozliczeń, a co za tym idzie, konieczność wykorzystania w ramach postępowania szerszego katalogu środków dowodowych, czy zastosowania większej liczby instytucji prawa podatkowego, np. oszacowania.

W nowej ordynacji podatkowej nastąpi przyjęcie zasady, iż prawo do wymiaru wygasa po upływie 3 lat, z wyjątkiem sytuacji wyliczonych enumeratywnie i określonych w trakcie dalszych prac nad projektem nowej ustawy, w których przedawnienie wymiaru nastąpi z upływem 5 lat. W ramach przypadków objętych 5-letnim okresem przedawnienia wymiaru powinny się znaleźć w szczególności:

¹⁵¹ Zob. art. 68 o.p.

- podatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej tj. podatki na potrzeby, których istnieje obowiązek prowadzenia, na podstawie odrębnych przepisów, ksiąg podatkowych (obecnie w o.p. księgi podatkowe są zdefiniowane jako księgi rachunkowe, podatkowa księga przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci);
- podatek dochodowy należny z tytułu tzw. przychodów z nieujawnionych źródeł przychodów;
- podatek dochodowy należny od sprzedaży nieruchomości;
- podatek dochodowy należny od przychodu z działów specjalnych produkcji rolnej;
- podatek dochodowy należny od dochodów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, które powinny być rozliczane m.in. w związku z zasadą kumulacji dochodów, wraz z podatkiem lub podatkami, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej;
- podatek dochodowy należny od dochodów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jeśli będzie rozliczany łącznie z dochodami małżonka prowadzącego działalność gospodarczą;
- podatki, gdy w wyniku postępowania podatkowego zostanie ustalone, iż czynności podejmowane przez podatnika, mimo, że tego nie deklarował, dotyczyły czynności związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej;
- podatek od nieruchomości, gdy będzie on wynikał z decyzji lub deklaracji, w której ustalony/określony będzie podatek zarówno od przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jak również od pozostałego majątku podatnika.

Należy postulować wprowadzenie 5-letniego okresu przedawnienia poboru. Rozwiązanie to obecnie występuje w przypadku podatków powstających z mocy prawa, gdy podatek wynika z nie kwestionowanej przez organy podatkowe deklaracji¹⁵², a także w podatkach, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego¹⁵³. Ma ono także zastosowanie m.in. w przypadku okresu, w którym podatnik ma prawo dochodzić stwierdzonych nadpłat¹⁵⁴. Wprowadzenie krótszego okresu nie wydaje się uzasadnione. Jeżeli bowiem zobowiązanie wynika ze złożonej, prawidłowej deklaracji podatkowej lub ostatecznej decyzji (ewentualnie

¹⁵² Zob. art. 70 o.p.

¹⁵³ Zob. art. 70 o.p.

¹⁵⁴ Zob. art. 80 o.p.

weryfikowanej prawomocnym orzeczeniem sądowym), to powinno być - w myśl zasady sprawiedliwości opodatkowania - wykonane. Zatem poza dyskusją powinno być, że jeżeli ktoś jest zobowiązany do zapłaty podatku, którego istnienie i wysokość co do zasady są prawidłowo ustalone, to powinien to zapłacić. Dlatego egzekwowanie należnego podatku, nawet w dłuższej perspektywie czasowej, jest uzasadnione.

7.3. Ograniczenie możliwości przedłużania okresu przedawnienia

Obecnie termin przedawnienia zobowiązań podatkowych może być bez ograniczeń przedłużany w związku z możliwością przemiennej i wielokrotnego jego przerwania i zawieszenia. Zwraca się uwagę na brak jednoznaczności w zakresie faktycznych terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych¹⁵⁵. Kwestionuje się także zasadność utrzymywania obecnie funkcjonującego katalogu przesłanek powodujących zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia¹⁵⁶. Wskazuje się, że z uwagi na jego bardzo rozbudowany charakter przepisy dotyczące przedawnienia nie spełniają swojej funkcji¹⁵⁷.

Podnosi się ponadto wątpliwości co do zgodności z Konstytucją RP niektórych przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia¹⁵⁸. Zauważyć przy tym należy, że problematyka przesłanek mających wpływ na przedłużenie okresu przedawnienia jest przedmiotem bogatego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego¹⁵⁹.

¹⁵⁵ Zob. stanowiska Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej i Krajowej Izby Doradców Podatkowych zawarte w piśmie z dnia 26 stycznia 2015 r. do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. CML/0071/01.15/AP/MK), a także Rady Podatkowej Konferencji Lewiatan (<http://www.konfederacjalewiatan.pl>). W dokumentach tych wskazuje się, że problem ten związany jest z licznymi regulacjami stanowiącymi o nierozpoczynaniu biegu terminu zawieszeniu lub przerwaniu jego biegu. Podkreśla się również, że regulacja w obecnym brzmieniu powoduje niepewność obrotu i tym samym dodatkowe koszty prowadzonej działalności gospodarczej.

¹⁵⁶ Rada Podatkowa Konferencji Lewiatan (<http://www.konfederacjalewiatan.pl>) postuluje m.in. uporządkowanie definicji ustawowych w zakresie przedawnień i przypadków przerwania biegu terminu przedawnienia oraz wykreślenie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowiącego, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony już z dniem wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie (*in rem*).

¹⁵⁷ Zwracają na to uwagę Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej wraz z Krajową Izbą Doradców Podatkowych w piśmie z dnia 26 stycznia 2015 r. do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. CML/0071/01.15/AP/MK).

¹⁵⁸ Rzecznik Praw Obywatelskich I. Lipowicz w piśmie z dnia 21 stycznia 2015 r. do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. V. 515.12.2015.EG) zwraca uwagę na wątpliwości co do zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z Konstytucją RP; Ministerstwo Gospodarki w piśmie z dnia 4 kwietnia 2014 r. pt. Nowa Ordynacja podatkowa - projekt rekomendacji postuluje natomiast usunięcie tej przesłanki powodującej zawieszenie biegu okresu przedawnienia, uznając katalog przesłanek przedłużających okres przedawnienia za zbyt rozbudowany. Prof. W. Modzelewski wskazał natomiast, że wadliwie ukształtowany jest okres przedawnienia powodujący, że w celu jego zawieszenia na masową skalę wszczynają się postępowania karne, czyli zupełnie bez sensu mnoży się osoby podejrzane o popełnienie przestępstw karnych skarbowych.

¹⁵⁹ Przesłanki te były przedmiotem wielu orzeczeń, w tym Trybunału Konstytucyjnego - zob. m.in. sygn. SK 40/12, P 30/11, P 26/10, SK 44/04. Obecnie Trybunał rozpatruje złożony przez Rzecznika Praw Obywatelskich w dniu 22 października 2014 r. wniosek K 31/14 o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją RP art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Instytucja przedawnienia podatkowego powinna mieć charakter realny. W związku z powyższym w ramach przedawnienia wymiaru należy wykluczyć możliwości przerwania jego biegu, a jego zawieszenie powinno następować tylko z przyczyn obiektywnych, niezależnych od organu podatkowego, takich jak: śmierć podatnika, konieczność uzyskania informacji od innego państwa niezbędnej do opodatkowania, złożenie wniosku do sądu powszechnego o ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, zawieszenie postępowania w związku z rozstrzygnięciem sprawy reprezentatywnej, a także złożenie skargi do sądu administracyjnego. Zastosowanie przesłanek zawieszenia przedawnienia wymiaru nie może prowadzić do wydłużenia okresu przedawnienia wymiaru łącznie o więcej niż 5 lat.

Również w ramach przedawnienia poboru należy ograniczyć przesłanki zawieszenia oraz przerwania jego biegu. W ramach przedawnienia poboru należy postulować utrzymanie następujących przesłanek zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia: rozłożenie na raty, odroczenie terminu złożenia deklaracji lub terminu płatności, przedłużenie terminu płatności, zabezpieczenie dobrowolne lub egzekucyjne, ogłoszenie upadłości, zastosowanie środka egzekucyjnego. Należy, w toku dalszych prac nad nową Ordynacją, opracować i wprowadzić, określone rozwiązania, które wprowadzałyby maksymalny okres przedłużania przedawnienia poboru na skutek zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia poboru. Jednocześnie należy jednak uregulować kwestię wpływu zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych poprzez ustanowienie hipoteki lub zastawu skarbowego na przedawnienie poboru podatku¹⁶⁰. W tym zakresie należy wprowadzić rozwiązanie odpowiadające przedawnieniu wierzytelności cywilnoprawnych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem. W konsekwencji przedawnienie poboru w odniesieniu do wierzytelności podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem nie naruszałoby uprawnień wierzyciela publicznego do uzyskania zaspokojenia z rzeczy obciążonej.

Nie ma też przeszkód, aby bez uszczerbku dla interesu administracji podatkowej wprowadzić inne mechanizmy, które skutkować będą realnym skróceniem okresu przedawnienia. Realizacji tego założenia powinno jednocześnie towarzyszyć podniesienie efektywności działań administracji podatkowej. Dzięki temu wprowadzenie proponowanych rozwiązań dotyczących przedawnienia nie będzie stanowić zagrożenia dla interesu publicznego i w efekcie prowadzić do zmniejszenia wpływów podatkowych. W ramach tego założenia należy m.in. wprowadzić mechanizm, zgodnie z którym - w zależności od sposobu

¹⁶⁰ Zob. m.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12)

powstania zobowiązania podatkowego - rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia następuje zasadniczo od dnia upływu terminu płatności lub od dnia powstania obowiązku podatkowego. Obecnie przyjmuje się powszechnie, że okres przedawnienia liczony jest od początku roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku lub powstał obowiązek podatkowy. Rozwiązanie to będzie skutkowało realnym skróceniem okresu przedawnienia nawet o kilka miesięcy. Będzie przy tym miało zastosowanie do wszystkich zobowiązań podatkowych.

8. Nadpłaty i zwroty podatku

8.1. Kompleksowa regulacja instytucji nadpłaty

Zasadne jest uregulowanie instytucji nadpłaty całościowo w jednej części ordynacji podatkowej. Po pierwsze, ujęcie funkcjonalne ułatwia orientację w większości niezbędnych rozwiązań dotyczących tej materii bez konieczności sięgania do innych jednostek redakcyjnych ustawy. Po drugie, rozwiązanie takie znajduje uzasadnienie w dotychczas funkcjonującej praktyce legislacyjnej dotyczącej nadpłat.

Konstruując przepisy dotyczące nadpłaty, należy dążyć do wydzielenia przepisów materialnych i proceduralnych. Należy postulować wyodrębnienie części ogólnej, która zawierałaby przepisy wspólne dla wszystkich rodzajów nadpłat.

W ramach jednego rozdziału powinny zostać uregulowane zagadnienia dotyczące zarówno nadpłat, jak i zwrotów podatku. Instrument zwrotu pełni co prawda inne niż nadpłata funkcje, występuje ponadto wiele jego rodzajów, których konstrukcja jest przy tym uregulowana w wielu aktach prawnych, istnieje jednak możliwość wspólnego uregulowania niektórych kwestii dotyczących m.in. postępowania z tymi należnościami. Należy przy tym przyjąć założenie, że przepisy zawarte w ordynacji podatkowej będą miały zastosowanie do zwrotów podatku wyłącznie w zakresie nieuregulowanym w innych aktach.

8.2. Modyfikacja definicji nadpłaty

Obecna definicja nadpłaty jest wadliwa. Nie zawiera pełnego katalogu przypadków traktowanych jako nadpłata. Nie określa także cech, które mogą wyznaczać zakres tego pojęcia. Modyfikacja tej definicji może polegać na: poszerzeniu przypadków, w których nadpłata będzie powstawała, wskazaniu cech wyznaczających zakres tego pojęcia lub może uwzględniać łącznie oba ww. elementy. W założeniu nadpłata powinna odnosić się do

wszystkich należności poniesionych na rzecz wierzyciela podatkowego bez podstawy prawnej, zarówno przez podatnika, jak i wszystkie inne podmioty objęte stosunkiem podatkowoprawnym.

Definicja nadpłaty powinna umożliwiać odzyskanie nienależnie zapłaconego podatku przez podatnika. Szczególnego rozwiązania legislacyjnego wymaga jednak przypadek, gdy podatnik nie poniósł ciężaru ekonomicznego świadczenia¹⁶¹. Konstrukcja podatku, zwłaszcza w podatkach pośrednich, umożliwia bowiem przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty nie powinny prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Obecny brak regulacji w tym zakresie stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie¹⁶², był też przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze¹⁶³. Postulować więc należy ukształtowanie instytucji nadpłaty w taki sposób, aby możliwe było uzyskanie zwrotu nadpłaty przez podatników podatków pośrednich pod warunkiem, że ponieśli oni ciężar ekonomiczny podatku. Wprowadzane w tym zakresie rozwiązania powinny uwzględniać orzecznictwo TSUE (ETS)¹⁶⁴.

8.3. Konstrukcja przepisów z maksymalnym ograniczeniem kazuistyki

Obecnie obowiązujące regulacje dotyczące nadpłaty można podzielić na przepisy ogólne i szczegółowe. W ramach pierwszej kategorii znajdują się regulacje wspólne, dotyczące wszystkich rodzajów nadpłat, takie jak: pojęcie nadpłaty czy zasady postępowania z powstałą nadpłatą. Przepisy szczegółowe dotyczą poszczególnych typów nadpłat. Ich

¹⁶¹ Konfederacja Lewiatan, Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości, Warszawa 2014, postuluje, że należałoby wyraźnie wskazać w ordynacji podatkowej, iż żaden dodatkowy warunek (poniesienie przez podatnika uszczerbku ekonomicznego) powstania nadpłaty nie musi zaistnieć, aby ona powstała.

¹⁶² Wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r. (sygn. akt P 7/00), Dz. U. Nr 23, poz. 242; uchwała całego składu Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r. (sygn. akt I GPS 1/11), ONSAiWSA 2011, nr 5, s. 93 i n.; uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r. (sygn. akt I FPS 4/09), ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102.

¹⁶³ Zob. M. Popławski, Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014, s. 120 i n.; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym, (w:) B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, Warszawa 2013, s. 105 i n.; H. Filipczyk, Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta – stan po uchwale, „Prawo i Podatki” 2012, nr 3.

¹⁶⁴ Zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 12, s. 51, gdzie wskazuje się m.in., że państwo członkowskie może nie uwzględniać wniosku o zwrot nienależnie zapłaconego podatku złożonego przez nabywcę niebędącego podatnikiem, na którego przerzucono ciężar ekonomiczny tego podatku, jeżeli podmiot, który ostatecznie ponosi ciężar podatku, może na gruncie prawa krajowego wystąpić z powództwem cywilnoprawnym wobec podatnika o zwrot nienależnego świadczenia i uzyskanie tego zwrotu nie jest praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione; zob. także wyrok ETS z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 49 i n.; wyrok ETS z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport Srl v. Amministrazione delle Finanze dello Stato, ECR 1999/2/I-579; wyrok ETS z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawie C-192/95 Société Comateb i in. V. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects, ECR 1997/1/I-00165.

obecna struktura i ujęcie problemowe są mało przejrzyste¹⁶⁵. Dotyczy to przede wszystkim regulacji dotyczących terminów zwrotu nadpłaty, oprocentowania nadpłat, zasad stwierdzania nadpłaty. Należy dążyć do tego, aby przepisy te upraszczać i tam, gdzie to jest możliwe, eliminować ich kazuistyczny charakter¹⁶⁶.

8.4. Rozszerzenie kręgu podmiotów uprawnionych do uzyskania nadpłaty

Możliwość dochodzenia nadpłaty powinna przysługiwać wszystkim podmiotom objętym stosunkiem podatkowoprawnym, m.in. płatnikom, inkasentom, następcom prawnym (spadkobiercom), osobom trzecim. Uprawnienie to nie powinno jednak prowadzić do sytuacji, w których więcej niż jeden podmiot będzie uprawniony do dochodzenia tej samej nadpłaty. Potrzebne jest w tym zakresie jasne rozgraniczenie uprawnienia związanego z nadpłatą między poszczególnymi podmiotami uprawnionymi.

Należy jednoznacznie uregulować kwestię podmiotu uprawnionego do nadpłaty w przypadku m.in. utraty statusu podatkowej grupy kapitałowej, utraty bytu prawnego, utraty zdolności prawnej, utraty zdolności do czynności prawnych, upadłości. Uprawnienie to powinno obejmować wszelkie czynności niezbędne w tym zakresie, w tym m.in. prawo do podejmowania działań zmierzających do stosowania trybów nadzwyczajnych weryfikacji decyzji, które mogą prowadzić do stwierdzenia istnienia nadpłaty związanej ze zobowiązaniem wynikającym z decyzji adresowanych do podmiotów pierwotnie uprawnionych do nadpłaty.

Należy wprowadzić możliwość zwrotu nadpłaty podmiotom wskazanym przez beneficjenta. Aktualnie rozwiązanie to funkcjonuje jedynie na gruncie podatku od towarów i usług.

8.5. Uproszczenie procedury dochodzenia nadpłat i zwrotów podatku

Należy dążyć do wprowadzenia jednego postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty inicjowanego z urzędu lub na wniosek¹⁶⁷. Nie ma uzasadnienia do utrzymywania

¹⁶⁵ Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej wraz z Krajową Izbą Doradców Podatkowych w piśmie z dnia 26 stycznia 2015 r. do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. CML/0071/01.15/AP/MK) postulowali uproszczenie regulacji dotyczących nadpłaty i skorelowanie przepisów dotyczących powstania i zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych.

¹⁶⁶ Ośrodek Badań Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych w piśmie z dnia 17 grudnia 2014 r. do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. CML/0071/01.15/AP/MK) wskazał m.in. na istnienie w obecnej ordynacji nadmiernie szczegółowych i nieprzystępnych przepisów dotyczących nadpłaty.

¹⁶⁷ Zob. art. 251 projektu prof. H. Dzwonkowskiego, gdzie wskazuje się, że z określonymi wyjątkami (gdy nadpłata jest określana przez podatnika w deklaracjach i gdy wynika ona z orzeczenia TK) wysokość nadpłaty określa organ podatkowy z urzędu albo na wniosek.

dwóch procedur dotyczących nadpłaty, które kończą się odpowiednio decyzjami w sprawie określenia lub stwierdzenia nadpłaty.

Stwierdzenie nadpłaty z urzędu powinno następować decyzją, w możliwie uproszczonej procedurze (m.in. bez konieczności wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania). Działanie to powinno mieć miejsce w każdym przypadku, gdy organ podatkowy ustali jej istnienie w ramach procedury podatkowej (czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego, w tym w zakresie stosowania tzw. trybów nadzwyczajnych).

Stwierdzenie nadpłaty na wniosek podatnika powinno być rozstrzygane co do zasady decyzją. Należy jednak przewidzieć od tej reguły wyjątki¹⁶⁸. W dalszym ciągu nie ma potrzeby wydawania decyzji w sprawie nadpłaty, gdy wynika ona z deklaracji lub korekty deklaracji, których organ nie kwestionuje. Decyzje uwzględniające w całości żądanie strony w sprawie nadpłaty/zwrotu podatku powinny być wydawane i doręczane jedynie na jej żądanie¹⁶⁹. Organ podatkowy powinien zakomunikować stronie środkami komunikacji elektronicznej, ewentualnie telefonicznie o rozstrzygnięciu, pouczając o prawie żądania wydania decyzji (informacja taka może być przekazana podczas zwrotu nadpłaty za pośrednictwem polecenia przelewu). Ponieważ akt administracyjny bez żądania strony nie zostanie wydany, to tradycyjne tryby wzruszenia decyzji ostatecznej nie będą miały tu zastosowania. Weryfikacja legalności działania organu musi jednak zostać zapewniona. Należy więc dla takiej kategorii spraw stworzyć możliwość ponownego rozpatrzenia sprawy w ramach nadzoru i wydania decyzji.

Zasadne jest wprowadzenie możliwie jednakowych procedur dla nadpłat i zwrotów. W przypadku zwrotów będą one miały zastosowanie, jeśli przepisy szczególne regulujące konstrukcję poszczególnego rodzaju zwrotu nie stanowią inaczej.

Należy określić relacje postępowania o stwierdzenie nadpłaty do postępowania określającego wysokość zobowiązania podatkowego¹⁷⁰, np. z ustawowym wyłączeniem

¹⁶⁸ W art. 117 Modelowego kodeksu podatkowego CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - w wersji z 1997 r. (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>)) wskazuje się, że organ podatkowy może rozstrzygnąć sprawę nadpłat bez szczególnych formalności, jeśli dysponuje danymi potwierdzającymi jej istnienie.

¹⁶⁹ Analogiczne rozwiązanie przewiduje obecnie art. 20 ust. 4 ustawy z dnia 7 marca 2007 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 173).

¹⁷⁰ Próbę regulacji w tej kwestii znajdziemy w rządowym projekcie nowelizacji ordynacji podatkowej (nr UD 154) oraz projekcie rządowym ustawy o administracji podatkowej. Przewiduje on m.in. wprowadzenie „częstkowego” postępowania wymiarowego prowadzonego w związku z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Oznacza to, że w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ określa zobowiązanie w zakresie, w jakim nadpłata związana jest ze zmianą wysokości tego zobowiązania (art. 75 § 7). Proponuje się także wprowadzenie zasady,

obowiązku prowadzenia postępowania wymiarowego przed rozpatrzeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty¹⁷¹.

8.6. Rozszerzenie oprocentowania nadpłat

Nadpłata powinna być zwracana wraz z oprocentowaniem od dnia zapłaty w przypadku, gdy wynika ona z wadliwego stanowienia (orzeczenie TK lub TSUE)¹⁷² lub stosowania prawa¹⁷³, a także od dnia upływu terminu do zwrotu nadpłaty, gdy nie została ona zwrócona w tym terminie, a podatnik nie przyczynił się do powstania opóźnienia w tym zakresie. Podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji związanych z wadliwym działaniem władzy publicznej w zakresie stanowienia, jak i stosowania prawa. Gdy nadpłata wynika z wadliwego stanowienia prawa, nie powinno być także zróżnicowania w zakresie oprocentowania w zależności od tego, czy nadpłata wiąże się ze złożoną deklaracją, czy też wydaną decyzją. Obecnie takie zróżnicowanie występuje, gdy Trybunał Konstytucyjny stwierdza niekonstytucyjność regulacji prawnej.

Istotnym uzupełnieniem ww. mechanizmu powinno być rozwiązanie, zgodnie z którym elementem decyzji dotyczącej nadpłaty będzie rozstrzygnięcie dotyczące oprocentowania, tj. stwierdzenie jego istnienia lub braku. Przedmiotem tego rozstrzygnięcia nie będzie jednak wyliczenie kwoty przysługującego oprocentowania. W sprawie oprocentowana nie będzie konieczne wszczęcie odrębnego postępowania. Jeśli organ nie wydaje decyzji w sprawie nadpłaty (m.in. gdy nadpłata wynika z deklaracji, korekty deklaracji, których organ nie kwestionuje lub wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty, który organ uwzględnia w całości i strona nie wystąpiła o wydanie i doręczenie takiej decyzji), a podatnikowi przysługuje oprocentowanie, organ przekazuje oprocentowanie bez wydawania decyzji w tej sprawie. W każdym jednak przypadku podatnik powinien mieć możliwość wystąpienia z wnioskiem o przyznanie oprocentowania, który powinien być rozstrzygany w formie decyzji, chyba że zostanie on w całości uwzględniony.

że decyzje częściowe dotyczące nadpłaty i części zobowiązania będą mogły funkcjonować z innymi decyzjami częściowymi, ale będą mogły być zastąpione decyzją kompleksową, tj. określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Przewiduje się także wygaśnięcie z mocy prawa decyzji częściowych wcześniej wydanych na skutek wydania decyzji określającej.

¹⁷¹ Konfederacja Lewiatan, Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości, Warszawa 2014, postuluje wprowadzenie regulacji, iż wydając decyzję określającą wysokość nadpłaty, organ podatkowy określa jednocześnie, w tej samej decyzji, wysokość zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy.

¹⁷² Zob. art. 261 § 3 projektu prof. H. Dzwonkowskiego, gdzie wskazano, że oprocentowanie nadpłaty konstytucyjnej przysługuje od dnia złożenia wniosku o zwrot nadpłaty.

¹⁷³ Zob. art. 261 § 2 projektu prof. H. Dzwonkowskiego, gdzie zaproponowano, aby oprocentowanie nadwymiaru wynikającego z deklaracji przysługiwało od dnia ujawnienia nadpłaty deklaracją lub decyzją, a jeżeli do powstania nadpłaty przyczynił się organ podatkowy, oprocentowanie przysługiwać powinno od dnia powstania nadpłaty.

9. Komunikacja elektroniczna

W ramach projektowanych regulacji należy uwzględnić zmiany zachodzące w otoczeniu organów podatkowych, powodujące konieczność informatyzacji stosowanych procedur. Ideą przyświecającą ustawie jest uproszczenie otoczenia prawnego i stworzenie ułatwień dla obywateli i przedsiębiorców. Wskazane mechanizmy i instrumenty prawne są konieczne dla rozwoju e-administracji i e-gospodarki. Stanowią one dowód zmian, jakie zachodzą w sposobie podejścia administracji do jednostki. Świadczą o ukierunkowaniu na pomoc jednostce i umożliwienie jej bardziej sprawnych i efektywnych kontaktów z administracją. Rozwijanie nowych technologii informacyjnych i komunikacyjnych¹⁷⁴, w tym środków komunikacji elektronicznej, pozytywnie wpływa na rozwój społeczeństwa cyfrowego, co jest szczególnie ważne przy tak szybkim tempie rozwoju otaczającego świata.

Zasadą powinna być zatem możliwość składania wszelkiego rodzaju oświadczeń i dokumentów drogą elektroniczną, jeśli tylko ich rodzaj na to pozwala.¹⁷⁵

Wykorzystywanie w komunikacji pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami nowoczesnych technologii komunikacyjnych i informacyjnych oceniane jest jako działanie w celu zapewnienia sprawnej i przyjaznej obsługi podatnika oraz zwiększenia zaufania podatników do organów podatkowych¹⁷⁶.

Regulacje w nowej ordynacji podatkowej odnoszące się do materii wykorzystania nowoczesnych technologii komunikacyjnych i informacyjnych powinny uwzględniać usługi i funkcjonalności wdrażane w programie e-Podatki (w ramach tego programu realizowane są trzy projekty: e-Podatki¹⁷⁷, e-Deklaracje2¹⁷⁸ oraz e-Rejestracja¹⁷⁹).

¹⁷⁴ Technologie informacyjne i komunikacyjne (*Information and Communication Technology* - ICT) to narzędzia pozwalające na komunikację między ludźmi. Technologie informacyjno-komunikacyjne, nazywane też technologiami informacyjnymi (IT), są technologiami związanymi ze zbieraniem, przechowywaniem, przetwarzaniem, przesyłaniem, rozdzielaniem i prezentacją informacji (tj. tekstów, obrazów, dźwięku). Obejmują one w szczególności technologie komputerowe (sprzęt i oprogramowanie) i technologie komunikacyjne. Technologie informacyjne to także dziedzina wiedzy obejmująca: informatykę, telekomunikację i inne technologie powiązane z informacją. Dostarczają narzędzi, za pomocą których można pozyskiwać informacje, selekcjonować je, analizować, przetwarzać i przekazywać odbiorcom – zob. K. B. Matusiak (red.), *Innowacje i transfer technologii. Słownik pojęć*, Warszawa 2008, s. 339.

¹⁷⁵ C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 341.

¹⁷⁶ Zob. Informacja o wynikach kontroli: Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy i izby skarbowe. Najwyższa Izba Kontroli (KBF-4101-06-00/2013, Nr ewid. 26/2014/P/13/039KBF), Warszawa, 3 czerwca 2014 r., s. 48 i n.

¹⁷⁷ <http://www.epodatki.mf.gov.pl/projekt-e-podatki>. Celem głównym (strategicznym) projektu e-Podatki jest uproszczenie systemu poboru podatków poprzez usprawnienie (zoptymalizowanie) wewnętrznych procesów biznesowych administracji podatkowej.

¹⁷⁸ <http://www.epodatki.mf.gov.pl/projekt-e-deklaracje-2>. Celem głównym (strategicznym) tego projektu jest usprawnienie (zoptymalizowanie) procesów wymiany informacji między administracją podatkową a jej interesariuszami.

¹⁷⁹ <http://www.epodatki.mf.gov.pl/projekt-e-rejestracja>. Celem głównym (strategicznym) projektu e-Rejestracja jest usprawnienie (zoptymalizowanie) procesów rejestracji i ewidencjonowania podatników i płatników.

Podstawowe zagadnienia z zakresu komunikacji elektronicznej powinny być ujęte w odrębnym rozdziale, w części ogólnej projektowanego aktu prawnego. Ponadto w dalszych przepisach nowej ordynacji podatkowej będą znajdowały się regulacje o charakterze szczególnym, związane z konkretnymi instytucjami prawa podatkowego, a odnoszące się do problematyki wykorzystania nowoczesnych technologii informacyjnych i komunikacyjnych (np. przepisy o pełnomocnictwie elektronicznym w przepisach o pełnomocnictwie, przepisy o wydawaniu decyzji w formie dokumentu elektronicznego w przepisach o decyzjach, możliwości elektronicznej kontroli opartej o standardowy, logiczny plik informatyczny pozwalający drogą komunikacji elektronicznej wymieniać informację pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami w przepisach o kontroli itd.).

W rozdziale poświęconym komunikacji elektronicznej znajdują się regulacje realizujące zasadę prawa do komunikacji z organem podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Podstawowym, ale nie wyłącznym instrumentem umożliwiającym taką komunikację powinna być platforma podatkowa (portal podatkowy), której zasady funkcjonowania zostaną określone również w tym rozdziale oraz w przepisach wykonawczych. Nowe przepisy będą przewidywały funkcjonowanie portalu podatkowego spełniającego uniwersalne standardy określone przez Ministra Finansów. W zakresie portalu podatkowego, czyli systemu teleinformatycznego administracji podatkowej, służącego do kontaktów organów podatkowych (samorządowych i państwowych) z podmiotami trzecimi nieodzowna jest standaryzacja w celu unifikacji funkcjonowania systemów teleinformatycznych organów podatkowych.

Zauważyć należy, że zasada prawa do komunikacji elektronicznej nie powinna mieć charakteru bezwzględnego. Przepisy szczególne będą mogły przewidywać wyjątki od tej zasady, w szczególności w przypadkach, gdy zastosowanie środków komunikacji elektronicznej w ściśle określonych i uzasadnionych przypadkach będzie nie uprawnieniem, ale obowiązkiem.

W omawianym rozdziale określić należy również szczegółowo zasady wnoszenia podań, deklaracji oraz wszelkiego rodzaju pism do organu podatkowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Zauważyć bowiem należy, że zagadnienie wnoszenia podań (deklaracji i pism) do organu podatkowego nie jest wyłączną problematyką postępowania podatkowego. Ponadto zasadne wydaje się wspólne uregulowanie problematyki wnoszenia wskazanych wyżej dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej w jednym miejscu w ordynacji podatkowej.

Należy również w rozdziale poświęconym zastosowaniu środków komunikacji elektronicznej sprecyzować zasady identyfikacji użytkownika systemu teleinformatycznego organu podatkowego, które będą miały zastosowanie do wszystkich przypadków komunikowania się z organami podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Przepisy będą umożliwiały wprowadzenie innego, niż profil zaufany oraz bezpieczny podpis elektroniczny, sposobu identyfikacji użytkowników portalu podatkowego. Rozwiązanie takie zawiera obowiązujący art. 3f § 3 o.p. Rozwiązanie to powinno dotyczyć państwowych jak też samorządowych organów podatkowych.

W rozdziale poświęconym komunikacji elektronicznej powinno znaleźć się rozwiązanie umożliwiające wyrażenie przez podmiot bierny stosunku podatkowoprawnego ogólnej zgody na doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej (aktualna regulacja w art. 3e o.p.).

Ułatwieniem w komunikacji elektronicznej będzie również wprowadzenie zasad uwierzytelniania elektronicznej kopii dokumentu sporządzonego w innej postaci niż elektroniczna oraz wprowadzenie obowiązku podawania na wszystkich pismach pochodzących od organów podatkowych ich adresów elektronicznych (aktualnie uregulowane w art. 306d § 3-5 o.p.).

Należy wprowadzić zasadę, że w odniesieniu do czynności, wobec których przewidziano wyłącznie formę elektroniczną, konieczne jest zapewnienie innego sposobu dokonania takich czynności w sytuacji, gdy skorzystanie z tej drogi transmisji danych stało się obiektywnie niemożliwe lub istotnie utrudnione. Reguła ta znajduje uzasadnienie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego.¹⁸⁰

10. Tajemnica skarbową

Realizacja przez podatników obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych - określonego w art. 84 Konstytucji RP - związana jest z przekazywaniem przez nich indywidualnych danych osobowych oraz dotyczących sytuacji majątkowej. Zawarte są one w deklaracjach rozumianych jak najszerzej, a także w innych dokumentach przekazywanych organom podatkowym i kontroli skarbowej przez podatników, płatników, inkasentów, osoby trzecie i następców prawnych. Dane te organy podatkowe i kontroli skarbowej mogą w świetle obowiązujących przepisów udostępniać innym podmiotom. Zawarte są one również w aktach spraw i innych dokumentach wytworzonych - czy

¹⁸⁰ Wyrok TK z dnia 6 lutego 2007 r. (sygn. akt P 25/06).

przetworzonych - przez te organy. Stanowią istotne elementy życia prywatnego, które podlegają konstytucyjnej ochronie – zgodnie z art. 47, art. 51 ust. 2 i 5, art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. W świetle szeregu wyroków Trybunału Konstytucyjnego¹⁸¹ „autonomia informacyjna jednostki stanowiąca element ochrony życia prywatnego oznacza prawo do samodzielnego decydowania o ujawnieniu innym informacji dotyczących swojej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami, jeżeli znajdują się one w posiadaniu innych podmiotów”.

Celem przepisów o ochronie tajemnicy skarbowej powinno być:

a) precyzyjne i jednoznaczne określenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego, w tym także przesłanek i przypadków, w których organy podatkowe mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innym podmiotom informacje o sytuacji majątkowej i indywidualne dane zawarte w deklaracjach, innych dokumentach oraz aktach spraw dotyczących podatników, płatników i inkasentów, osób trzecich, następców prawnych i innych podmiotów;

b) zapewnienie organom podatkowym i kontroli skarbowej możliwości prowadzenia efektywnych czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i skarbowych oraz postępowań podatkowych, a także wymiaru i poboru należności publicznych, tak by w należyty sposób zostały zabezpieczone interesy fiskalne państwa;

c) ujednolicenie i zebranie rozproszonych po różnych ustawach przepisów o ochronie tajemnicy skarbowej, przykładowo zawartych w ustawie o kontroli skarbowej czy też ustawie o finansach publicznych;

d) zapewnienie kontroli nad pozyskiwaniem, gromadzeniem i udostępnianiem danych objętych ochroną tajemnicy skarbowej;

e) uporządkowanie i zdefiniowanie pojęć istotnych dla określenia zakresu podmiotowego i przedmiotowego przepisów o ochronie tajemnicy skarbowej.

Należy również wprowadzić możliwość ujawnienia przez organy podatkowe informacji stanowiących tajemnicę skarbową, jeśli podatnik czy inny podmiot sam złoży wniosek o takie ujawnienie.¹⁸² Przyjęcie tego rozwiązania zapewni wszystkim podmiotom prawo do samodzielnego decydowania o ujawnieniu tajemnicy skarbowej, a jednocześnie sprawowania kontroli nad takimi informacjami. Ordynacja podatkowa będzie określać tryb, zakres, formę oraz terminy udostępniania tajemnicy skarbowej. Wyłączeniu z tego trybu

¹⁸¹ Zob. wyroki: z dnia 24 czerwca 1997 r. (sygn. akt K 21/96), OTK 1997, nr 2, poz. 23; z dnia 11 kwietnia 2000 r. (sygn. akt K 15/98), OTK 2000, nr 3, poz. 86; z dnia 19 lutego 2002 r. (sygn. akt K 3/01), OTK-A 2002, nr 1, poz. 3; z dnia 17 czerwca 2008 r. (sygn. akt K 8/04), OTK-A 2008, nr 5, poz. 81

¹⁸² Por. np. art. 18(2)(h) brytyjskiej ustawy Commissioners for Revenue and Customs Act 2005.

podlegać będą informacje będące jednocześnie tajemnicą bankową, czy też prawnie chronioną na podstawie odrębnych ustaw.

11. Skargi i wnioski

W nowej ordynacji podatkowej zostaną ujęte przepisy dotyczące skarg i wniosków¹⁸³. W obecnym stanie prawnym zastosowanie ma w tym zakresie dział VIII k.p.a. Skargi i wnioski (art. 221-260 w zw. z art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a.). Utrzymywanie takiego stanu jest niezasadne. Rozbija jedność regulacyjną procedur podatkowych i utrudnia podatnikom potencjalnie zainteresowanym złożeniem skargi lub wniosku zapoznanie się z przepisami określającymi odpowiedni tryb, a nawet powzięcie wiadomości o ich istnieniu. Dotychczasowe usytuowanie tych przepisów w innej ustawie i niedopasowanie części z nich do specyfiki spraw podatkowych powoduje, że niewykorzystany pozostaje ich potencjał sygnalizacyjny i korekcyjny.

Racją przemawiającą za zawarciem przepisów dotyczących skarg i wniosków w ordynacji podatkowej jest także zamierzony związek tej regulacji z zamieszczanym w projektowanej ustawie katalogiem praw i obowiązków podatnika. Procedura skargowa stanie się ważnym elementem systemu ochrony praw podatnika. To tryb skargi będzie najbardziej odpowiedni do zgłaszania ewentualnych naruszeń niektórych z tych praw (jak np. prawa do uprzejmego i profesjonalnego traktowania przez urzędnika).

Przepisy nowej ustawy w omawianym zakresie będą z jednej strony wzorowane na dotychczasowej regulacji k.p.a. (np. co do możliwości składania skarg w interesie publicznym, własnym lub innej osoby za jej zgodą; niewywodzenia ze złożenia skargi skutków niekorzystnych dla składającego; możliwej odpowiedzialności pracowników organów podatkowych w razie uwzględnienia skargi; terminu załatwienia skargi; zawiadamiania o sposobie załatwienia skargi itd.), z drugiej strony jednak zostaną skonstruowane w sposób uwzględniający specyfikę spraw podatkowych i organizację administracji podatkowej (co wymusi odstępstwa od regulacji k.p.a. np. w zakresie przedmiotu skargi lub wniosku oraz organów właściwych do ich rozpatrzenia).¹⁸⁴

¹⁸³ Por. art. 63 Konstytucji RP.

¹⁸⁴ Podatnicy mogą korzystać ze szczególnej procedury skarg i wniosków, odrębnej od procedury odwoławczej, także w innych państwach, m.in. w Irlandii czy Wielkiej Brytanii.

IV. Założenia nowej ordynacji podatkowej, których celem jest zwiększenie skuteczności i efektywności wymiaru oraz poboru zobowiązań podatkowych

1. Postępowanie podatkowe

1.1. Kompleksowe uregulowanie procedur podatkowych w ordynacji podatkowej

Postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym¹⁸⁵ niezależnie od sposobu i miejsca jego uregulowania w systemie prawa. Istnieją jednak zasadnicze odrębności między postępowaniem podatkowym i ogólnym postępowaniem administracyjnym normowanym w przepisach kodeksu postępowania administracyjnego. Odrębności te wynikają w znacznej mierze ze specyfiki rozstrzyganych spraw. Istota gromadzenia dochodów publicznych wynika z nakładania obowiązków mocą jednostronnego aktu woli ustawodawcy lub aktem administracyjnym wydawanym przez organ podatkowy w ramach sprawowania władzy publicznej. Prawo podatkowe ma więc charakter ingerencyjny. Natężenie sporów w procedurach podatkowych jest większe niż w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Wymaga to szczególnych rozwiązań ukierunkowanych na efektywność i szybkość postępowania podatkowego. Równolegle w postępowaniu podatkowym jest większa potrzeba wzmocnienia statusu procesowego strony i tworzenia regulacji gwarantujących respektowanie jej praw. Wymogi formalne zazwyczaj są ustanowione w interesie strony postępowania i mają charakter ochronny oraz pełnią funkcje gwarancyjne szczególnie w postępowaniach, które można kwalifikować jako sporne. Zatem urzeczywistniając cel zrównoważonej ochrony strony postępowania, proponuje się wzmocnienie pozycji strony w postępowaniach dotyczących zagadnień „spornych”¹⁸⁶.

Specyfika postępowania podatkowego, specjalizacja oraz jednorodność zadań i celów organów podatkowych, szczególny profil i oczekiwania strony postępowania podatkowego wymagają kształtowania regulacji odrębnych, czasami odmiennych od rozwiązań kodeksu postępowania administracyjnego. Doświadczenia praktyczne stosowania obecnej ustawy – Ordynacja podatkowa i orzeczenia sądowe potwierdzają prawidłowość takiego kierunku kształtowania reżimu procesowego. Nie jest zasadne włączanie regulacji procesu podatkowego do kodeksu postępowania administracyjnego¹⁸⁷.

¹⁸⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe I – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 207.

¹⁸⁶ D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych*, Warszawa 2015.

¹⁸⁷ H. Dzwonkowski uważa, że takie działanie byłoby „nieuzasadnionym regresem w rozwoju procedur podatkowych”, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2008, s. 16.

Niezależnie od istnienia trwałych, legislacyjnych odrębności między ogólnym postępowaniem administracyjnym i postępowaniem podatkowym dostrzec trzeba więzi doktrynalne oraz orzecznicze pomiędzy tymi rodzajami procedur. Postępowanie podatkowe powinno uwzględniać postulaty adresowane do działania administracji w ogólności. Nowoczesna regulacja procedur administracyjnych powinna zapewnić prawo do dobrej administracji, prawo do rzetelnego procesu, odpowiednie standardy ochrony praw jednostki oraz realizację zasady proporcjonalności, zgodnie z którą administracja powinna podejmować decyzje dotyczące praw i interesów osób tylko w razie potrzeby i w zakresie wymaganym do osiągnięcia zamierzonego celu¹⁸⁸. Te postulaty są aktualne także wobec regulacji procesowych ordynacji podatkowej.

Trzeba stwierdzić, że wewnętrzny układ regulacji procesowych wypracowany na gruncie kodeksu postępowania administracyjnego i recypowany do ordynacji podatkowej w 1997 r. sprawdził się. Poszczególne regulacje w zakresie postępowania podatkowego budzą też znacznie mniej kontrowersji niż regulacje części materialnej ordynacji podatkowej¹⁸⁹. Zazwyczaj zmiany dokonywane są symetrycznie w kodeksie postępowania administracyjnego oraz ordynacji podatkowej. Niektóre rozwiązania wprowadzane w części procesowej ordynacji podatkowej są traktowane za wzorzec normatywny dla regulacji kodeksu postępowania administracyjnego¹⁹⁰.

Reasumując, nie ma potrzeby poddawania regulacji procesowych ordynacji podatkowej radykalnym zmianom. Nie ma w ordynacji podatkowej takich instytucji procesowych, z których należy rezygnować. Procedura podatkowa wymaga jednak unowocześnienia, aby lepiej spełniać współczesne potrzeby podatników. Propozycje unowocześnienia wyrażane są przede wszystkim w propozycjach:

- wprowadzenia modelu uproszczonego postępowania,
- większego wykorzystania technik informatycznych,
- uelastyczenia korzystania przez stronę ze środków zaskarżenia,

¹⁸⁸ Zob. rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 15 stycznia 2013 r. zawierająca zalecenia dla Komisji w sprawie prawodawstwa dotyczącego postępowania administracyjnego w Unii Europejskiej (2012/2024 (INL)).

¹⁸⁹ Regulacje procesowe ordynacji podatkowej (Działu IV) znacznie rzadziej niż regulacje materialne tej ustawy były przedmiotem zaskarżenia do Trybunału Konstytucyjnego, mimo że stanowią obecnie blisko połowę treści normatywnej całej ordynacji podatkowej. Tylko raz Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność przepisu Działu IV o.p. - wyrok z dnia 23 września 2003 r. (sygn. akt K 20/02), Dz. U. Nr 170, poz. 1660, dotyczący niekonstytucyjności art. 260 § 1 o.p. (oraz analogicznego przepisu kodeksu postępowania administracyjnego).

¹⁹⁰ Wiele takich przykładów dostarcza np. ustawa z dnia 3 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2011 r. Nr 6, poz. 18).

- wzmocnienia gwarancji proceduralnych w postępowaniach dotyczących zagadnień spornych.

Na postępowanie podatkowe nie można patrzeć tylko przez pryzmat regulacji ordynacji podatkowej. Analiza wyroków Europejskiego Trybunału Praw Człowieka dotyczących kwestii przewlekłości postępowania sądowoadministracyjnego¹⁹¹ wskazuje, że istotny jest nie tyle czas trwania poszczególnych faz postępowania administracyjnego czy sądowoadministracyjnego, ile „całkowita długość postępowania”, tj. od momentu jego wszczęcia przez organ I instancji do prawomocnego zakończenia wyrokiem sądu. Realia są obecnie takie, że model sądowej kontroli nie gwarantuje realizacji prawa do rozstrzygnięcia sprawy przez sąd w rozsądnym terminie (bez nieuzasadnionej zwłoki)¹⁹². Modernizując procedury podatkowe, trzeba więc mieć na uwadze potrzebę zwiększenia „przepustowości” sądów administracyjnych np. poprzez zawieszanie postępowań w sprawach powiązanych, na wniosek strony.

1.2. Uprozczone postępowanie podatkowe

Obecny model postępowania podatkowego jest taki sam dla spraw nieskomplikowanych, dotyczących niewielkich kwot, jak i dla spraw bardzo skomplikowanych, dotyczących dużej wartości sporu. Proces ten nie różnicuje w sposób wystarczający procedur spornych i niespornych, w których ten stopień skomplikowania wydaje się niezbyt duży. Ten sztywny schemat modelu procesowego wymaga zasadniczych zmian. Niektóre kategorie spraw podatkowych mają zasadniczo nieskomplikowany stan faktyczny i na tle tych stanów nie ma potrzeby dokonywania pogłębionej wykładni prawa. Są już w obecnej ordynacji podatkowej pewne elementy uproszczenia procesu podatkowego, polegające przykładowo na wyłączeniu w wybranych typach spraw wydawania postanowienia o wszczęciu, wyłączeniu zawiadomienia o zapoznaniu z zebrany materiałem dowodowym, stwierdzaniu nadpłaty bez wydawania decyzji w sprawach niebudzących wątpliwości, czy braku obowiązku uzasadniania decyzji zgodnej z wnioskiem strony.

¹⁹¹ Przykładowo wyrok ETPCz z dnia 15 czerwca 2004 r., skarga nr 77741/01, Piekara przeciwko Polsce, Lex nr 122542; wyrok ETPCz z dnia 11 lutego 2003 r., skarga nr 33870/96, sprawa Fuchs przeciwko Polsce; wyrok ETPCz z dnia 1 czerwca 2004 r., skarga nr 33777/96, sprawa Urbańczyk przeciwko Polsce.

¹⁹² Szeroko, z podaniem danych statystycznych, analizuje ten problem H. Knysiak-Molczyk, Czy sądy administracyjne realizują prawo do sądu w aspekcie rozpatrzenia i rozstrzygnięcia sprawy w rozsądnym terminie?, (w:) (red.) I. Lipowicz, Z. Kmiecik, Przyszłość sądownictwa administracyjnego w Polsce z uwzględnieniem tendencji europejskich, „Biuletyn RPO – Materiały” 2012, nr 75.

W wielu dziedzinach życia i gospodarki rozwijają się obecnie procedury bazujące na szybkim, odformalizowanym kontakcie¹⁹³. Podatnicy oczekują podobnych rozwiązań w zakresie procedur podatkowych. Nowa ordynacja podatkowa powinna realizować te potrzeby, wprowadzając model uproszczonego postępowania podatkowego, w którym niektóre elementy formalne procesu zostaną wyłączone za wiedzą i zgodą strony¹⁹⁴.

Fundamentem postępowania uproszczonego powinien być brak postanowienia o wszczęciu, brak zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego oraz uzasadnianie wydanej decyzji tylko na żądanie strony wniesione już po jej doręczeniu¹⁹⁵. Termin do wniesienia odwołania będzie wówczas liczony od doręczenia stronie uzasadnienia decyzji. Żądanie sporządzenia uzasadnienia decyzji należy limitować terminem, aby to uprawnienie nie stało się środkiem prowadzącym do przedłużania postępowania oraz do przedawnienia zobowiązania. Właściwy jest tu termin 14 dni¹⁹⁶. Postępowanie uproszczone w żadnym wypadku nie może jednak być postępowaniem zaocznym. Dysponentem postępowania uproszczonego będzie strona, a nie organ. Zastosowanie trybu uproszczonego wymaga bezwzględnie zgody lub wniosku strony. Z propozycją postępowania uproszczonego powinien wystąpić do strony organ podatkowy, kontaktując się telefonicznie lub za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej, wyjaśniając przy tym różnice między postępowaniem uproszczonym a postępowaniem prowadzonym w pełnym reżimie. Wystarczające będzie wyrażenie zgody w formie ustnej lub środkiem komunikacji elektronicznej. Strona do momentu wydania decyzji winna zachować prawo żądania kontynuowania postępowania w trybie pełnym.

Kluczowe jest ustalenie kryteriów stosowania trybu uproszczonego. Pierwsze kryterium powinno odnosić się do kwestii dowodowych, gdy rozstrzygnięcie może być wydane w oparciu o dane posiadane już przez organ lub informacje pozyskane z baz danych

¹⁹³ Takie postulaty są mocno wyrażane na gruncie kodeksu postępowania administracyjnego. Zdaniem Z. Kmiecika „pilnym zadaniem wydaje się zerwanie z nadmiernym formalizmem i złożonością postępowania przed organami administracji, a w konsekwencji – towarzyszącą owym zjawiskom przesadną szczegółowością obowiązujących w tej materii unormowań prawnych” - zob. Z. Kmiecik, *Koncepcja trybu uproszczonego w postępowaniu administracyjnym ogólnym*, „Państwo i Prawo” 2014, nr 8, s. 100. Tendencje do upraszczania oraz elastyczności procedur administracyjnych są widoczne w innych krajach (m.in. Włochy, Holandia, Chorwacja, Niemcy, Szwecja, Czechy) - szerzej o tym: Z. Kmiecik (red.), *Postępowanie administracyjne w Europie*, Kraków 2005.

¹⁹⁴ J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 725 wyróżnia następujące cechy postępowania uproszczonego: niezbyt rozbudowana regulacja prawna, założona w przepisach szybkość działania organu administracji publicznej przy ograniczonym formalizmie czynności oraz szeroka dostępność tego postępowania dla różnych podmiotów.

¹⁹⁵ Podobne rozwiązanie przewidywał art. 108 § 2 „przedwojennej” ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. R.P. Nr 39, poz. 346), z tym że wówczas pisemne uzasadnienie decyzji było udzielane odpłatnie.

¹⁹⁶ Taki termin jest przewidziany na żądanie uzupełnienia lub sprostowania decyzji w art. 213 § 1 o.p.

innych organów administracji albo wynikające z deklaracji podatnika. Nie ma w tym przypadku potrzeby szerszego postępowania dowodowego angażującego stronę. Drugim kryterium dopuszczalności trybu uproszczonego powinien być określony w ordynacji podatkowej limit kwotowy. Niespełnienie lub przekroczenie tych kryteriów wymagać będzie prowadzenia dalszego postępowania w trybie pełnym.

Korzyścią z wprowadzenia rozwiązań upraszczających postępowanie dla strony będzie szybsze rozstrzygnięcie sprawy w zamian za rezygnację z pewnych gwarancji procesowych. Uproszczenie postępowań podatkowych w sprawach prostszych pozwoli na większą koncentrację zasobów organów podatkowych na sprawach trudnych i da pole do poprawy jakości i terminowości działania.

Preferowane w większym stopniu powinny być środki komunikacji elektronicznej niż kontakty telefoniczne, bo są tańsze i szybsze oraz zapewniają pewniejszą identyfikację odbiorcy. Kontakt telefoniczny powinien mieć miejsce, gdy nie ma możliwości komunikacji elektronicznej. Kontakty telefoniczne w zakresie zgody/żądania stron działania organu w trybie uproszczonym będą miały istotne znaczenie procesowe. Z tego względu powinny być rejestrowane, a nagrania powinny być przechowywane przez organy dla celów dowodowych i weryfikacyjnych w zakresie legalności i poprawności informacji udzielonej przez pracownika organu. Stworzyć należy system identyfikacji rozmówcy. W przypadku kontaktu bezpośredniego wystarczające powinno być wyrażenie pisemnej zgody na przygotowanym do tego celu formularzu.

Wprowadzenie modelu uproszczonego postępowania wymagającego zgody strony nie oznacza likwidacji postępowań podatkowych uproszczonych mocą ustawy (*vide* art. 165 § 5 o.p., art. 200 § 2 o.p., art. 67d § 2 o.p.). Nowa ordynacja podatkowa, tak jak obecnie, będzie w uzasadnionych przypadkach regulować typy postępowania uproszczonego, gdzie zgoda strony nie będzie wymagana.

1.3. Rozprawa w postępowaniu podatkowym

Obecnie rozprawa nie jest dostatecznie wykorzystana w postępowaniu podatkowym. Instytucja rozprawy wymaga głębokich zmian, które uczynią ją wartościową dla uproszczenia i przyspieszenia toku postępowania. W obowiązujących przepisach rozprawa jest proceduralnie niedookreślona, a przez to w praktyce jest uznawana za środek tamowania biegu postępowania, często ukierunkowany na jego bezprzedmiotowość na etapie postępowania odwoławczego, związaną z przedawnieniem zobowiązania.

Rozprawę należy więc umiejscowić także w postępowaniu przed organem I instancji. Takie umiejscowienie tej instytucji będzie bardziej efektywne dla postępowania dowodowego.

Rozprawa nie może jednak stać się środkiem do przewlekania postępowania. Należy też wprowadzić obowiązek uzasadnienia wniosku strony o przeprowadzenie rozprawy, z wyraźnym wskazaniem, jakie okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione oraz jakie czynności i z udziałem jakich uczestników powinny być dokonane na rozprawie. Wnioskowanie przez stronę przeprowadzenia dowodów na rozprawie należy ograniczyć terminem, pod rygorem ich pominięcia na rozprawie. Należy też wprowadzić regulację nakazującą wyznaczenie, przez organ podatkowy, zakresu rozprawy na etapie jej planowania, bo tylko wtedy uda się osiągnąć koncentrację materiału dowodowego¹⁹⁷.

1.4. Wydłużenie terminu wniesienia odwołania/zażalenia

Należy urealnić prawo strony do zaskarżenia rozstrzygnięcia. Termin do wniesienia odwołania powinien wynosić 30 dni, a zażalenia 14 dni.¹⁹⁸ Proponowane dwukrotne wydłużenie terminu zaskarżenia umożliwi lepsze przygotowanie strony do sformułowania zarzutów odwołania/zażalenia oraz bardziej precyzyjne przygotowanie wniosków dowodowych. Odwołanie powinno być pełnym środkiem zaskarżenia, a nie jedynie sporządzoną pośpiesznie syntezą zarzutów i wniosków dowodowych, następnie uzupełnianą i rozwijaną przez skarżącego w tzw. pismach procesowych.

Trudno zakładać, że dłuższy termin sam w sobie będzie generować wyższą skalę instancyjnej zaskarżalności. Mocne przekonanie strony o potrzebie zaskarżenia

¹⁹⁷ D. Strzelec, Dowody ..., *op. cit.*

¹⁹⁸ Rozwiązanie takie znajduje się w Modelowym kodeksie podatkowym Międzynarodowego Funduszu Walutowego (art. 90 Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000). Terminy do wniesienia odwołania obowiązujące w innych państwach są zróżnicowane. Przykładowo, w Bułgarii termin ten wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji wydanej w I instancji (art. 23(1) Ustawy o postępowaniu podatkowym). We Francji strona spornej procedury wymiarowej (*procédure de rectification contradictoire*) otrzymuje od organu podatkowego najpierw propozycję korekty wymiaru (*proposition de rectification*), do której może wnieść zastrzeżenia w terminie 30 dni (termin ten na jej wniosek może być przedłużony do 60 dni). W razie gdy między stroną a organem utrzymuje się spór, strona może wnieść (bezpośrednio lub za pośrednictwem organu) do Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires lub Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (w zależności od rodzaju sprawy) – w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu podatkowego na zastrzeżenia (art. L55-L61B oraz art. R*57-1-R*61 B-1 Livre des procédures fiscales). Skorzystanie z tego środka zaskarżenia nie pozbawia strony prawa do wniesienia następnie skargi do sądu. Natomiast w tzw. *procédure de réclamation* termin ten może sięgać końca drugiego roku kalendarzowego następującego po doręczeniu zawiadomienia o wysokości podatku. Termin 30 dni obowiązuje także w przypadku wniosków o ponowne rozpatrzenie sprawy (*internal review*) przez HMRC w Wielkiej Brytanii. W Australii termin zaskarżenia decyzji, w zależności od typu podatku i rodzaju decyzji, wynosi zasadniczo od 60 dni do 4 lat (zob. art. 14ZW Taxation Administration Act 1953).

rozstrzygnięcia pojawia się zaraz po doręczeniu decyzji i to przekonanie zostaje zwiększone przez napięcie związane z krótkim terminem zaskarżenia. Być może dłuższy termin stworzy warunki do bardziej pogłębionej refleksji strony nad prawidłowością decyzji i celowością wnoszenia odwołania.

Rekomendowana zmiana nie ogranicza prawa strony wniesienia środka zaskarżenia szybciej, niż wskazuje ustawa.

1.5. Środki zwalczania przewlekłości postępowania i bezczynności organu podatkowego

Jedną z zasad ogólnych postępowania podatkowego jest zasada szybkości postępowania. Bezczynność organu podatkowego lub przewlekłe prowadzenie postępowania godzi w zaufanie obywatela do organów państwa. Terminowość postępowań podatkowych w ostatnich latach zasadniczo uległa poprawie, jednak nadal występują w tym zakresie patologie¹⁹⁹. Zasadne jest więc wzmocnienie pozycji strony postępowania przez wyposażenie jej w efektywne środki prawne działania w sytuacji beczynnego lub przewlekłego zachowania organu podatkowego.

Odpowiednikiem instytucji ponaglenia (art. 141 § 1 o.p.) na gruncie postępowania administracyjnego jest uregulowane w art. 37 k.p.a. zażalenie na niezakończoną sprawę w terminie. Brak jest dostatecznej harmonii w zakresie pojęcia „przewlekłość” i trybu jej zwalczania między o.p. oraz k.p.a., co budzi praktyczne wątpliwości. Uzasadnione jest wprowadzenie pojęcia „przewlekłość” postępowania wraz z prawem wniesienia ponaglenia. Przyjmując, że beczynnością jest stan bezprawności, w którym uchybiono terminowi zakończenia sprawy, to przewlekłością będzie stan, w którym termin zakończenia sprawy jest formalnie zachowany, więc organ „jest w prawie”, ale pomimo to sprawa jest zakończona zbyt długo, bez uzasadnionych powodów. W praktyce przewlekłością najczęściej będzie stan, w którym organ bezzasadnie przedłuża termin zakończenia sprawy, uzasadniając to potrzebą podjęcia działań, które są na tle konkretnej sprawy nieefektywne lub pozorowane albo organ bezzasadnie zawiesza postępowanie. Przyczyną przewlekłości postępowania może być swoista „nadaktywność” organu, przejawiająca się przykładowo w: żądaniu przez organ przedłożenia przez stronę lub innych uczestników postępowania zbędnej do zakończenia

¹⁹⁹ W Informacji Najwyższej Izby Kontroli z dnia 3 czerwca 2014 r. o wynikach kontroli pt. Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe, stwierdzono, że „Postępowania podatkowe były wszczynane w ustawowym terminie i – z nielicznymi wyjątkami – prowadzone bez zbędnej zwłoki, pomimo przekroczenia ustawowego terminu.” Stwierdzono też jednak, że „(...) w trzech z sześciu kontrolowanych izb skarbowych postępowania odwoławcze były prowadzone przewlekłe, z naruszeniem zasady szybkości działania, co podważało zaufanie do organów podatkowych”. Zob. także D. Strzelec, Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe, Warszawa 2009.

sprawy dokumentacji; prowadzeniu dowodów na okoliczności już wyjaśnione; fakty notoryjne lub fakty znane organowi z urzędu; niepotrzebnym wystąpieniu o stanowisko innego organu. Do przewlekłości prowadzą także zachowania pasywne organu, przykładowo: bierne i nadmiernie długie wyczekiwanie na otrzymanie akt sprawy od innego organu lub sądu, czy wstrzymywanie się z ekspedycją wydanego aktu administracyjnego²⁰⁰. Strona postępowania podatkowego powinna dysponować jednoznacznie zdefiniowanymi środkami procesowymi do zwalczania przewlekłości działania organu.

Dodatkowym wzmocnieniem proponowanych regulacji będzie zagwarantowanie dopuszczalności skargi na przewlekłość *ex post*, tj. w celu ustalenia istnienia przewlekłości według stanu z daty wniesienia ponaglenia, co dla strony może okazać się potrzebne dla ewentualnych roszczeń odszkodowawczych. Skarga na przewlekłość wniesiona w toku postępowania nie może stawać się bezprzedmiotową tylko dlatego, że postępowanie zostało zakończone. Propozycja zmian w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi zmierza do wprowadzenia badania przez sądy administracyjne skarg na przewlekłość *ex post*²⁰¹.

Obecnie obowiązujące wyznaczenie nowego/dodatkowego terminu załatwienia sprawy z perspektywy strony jest kolejnym działaniem utrwalającym stan przewlekłości. Stan przewlekłości, stwierdzony przez organ podatkowy wyższego stopnia, wymaga zdecydowanie twardszej reakcji nadzorczej niż „wyznaczenie dodatkowego terminu” załatwienia sprawy. Proponowanym nowym środkiem procesowym jest „zobowiązanie” przewlekłe działającego organu do załatwienia sprawy w wyznaczonym terminie. Tylko w sytuacji, gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, wymagające odpowiednio dłuższego postępowania, nieznane w momencie wyznaczania terminu, organ wyższego stopnia będzie mógł wyznaczyć termin odpowiednio dłuższy.

W ogólnym prawie administracyjnym coraz częściej korzysta się z instytucji „milczącego załatwienia sprawy”. „Milczące” załatwienie sprawy jest adekwatne w zakresie spraw, w których nie rozstrzyga się o prawach lub obowiązkach stron, kształtując decyzją ich konkretną treść, np. interpretacje indywidualne lub spraw, w których katalog możliwych rozstrzygnięć jest ograniczony. Nie jest jednak właściwe przenoszenie instytucji „milczącego

²⁰⁰ Problem obszernie analizuje Z. Kmiecik, *Przewlekłość postępowania administracyjnego w świetle ustaleń europejskiego case law*, (w:) *Analiza i ocena zmian kodeksu postępowania administracyjnego w latach 2010-2011*, red. M. Błachucki, T. Górzyńska, G. Sibiga, Warszawa 2012 oraz A. Korzeniowska-Polak, *Zażalenie na przewlekłość postępowania administracyjnego*, (w:) *Analiza i ocena zmian kodeksu postępowania administracyjnego w latach 2010-2011*, red. M. Błachucki, T. Górzyńska, G. Sibiga, Warszawa 2012.

²⁰¹ Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (w toku prac Senatu).

załatwienia sprawy” jako sposobu zakończenia jurysdykcyjnego postępowania podatkowego i „fikcyjnego” orzekania w sposób wiążący o prawach i obowiązkach strony. Takie rozwiązanie może być bardzo użyteczne np. do spraw regulacyjnych i rejestracyjnych, gdy prawo wymaga spełnienia przez stronę określonych wymogów formalnych wyrażonych w sposób pozytywny lub negatywny, a więc te wymogi są przez stronę „z góry” znane. Rozwiązanie polegające na przyjęciu fikcji rozstrzygnięcia nie jest też wolne od wad²⁰².

1.6. Nowoczesne środki komunikacji

Zasadą komunikacji ze stroną w postępowaniu podatkowym jest obecnie pisemność. Wezwania telefoniczne są wyjątkiem – następują „w sprawach uzasadnionych ważnym interesem adresata lub gdy stan sprawy tego wymaga”.

Rządowy projekt nowelizacji ordynacji podatkowej (UD 154) zasadnie zmierza do rozwoju wezwań za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Zasadą w komunikacji ze stroną postępowania powinny być środki komunikacji elektronicznej, telefon (w tym SMS) oraz bezpieczne komunikatory internetowe umożliwiające porozumiewanie się w czasie rzeczywistym (czat tekstowy, wideokonferencja). Wezwania pisemne powinny być stosowane wyjątkowo, w szczególności gdy nie ma innej możliwości kontaktu ze stroną, strona nie dokonuje w ustalonym terminie czynności, do której jest wzywana albo strona preferuje pisemność kontaktu.²⁰³ Organ podatkowy zachować powinien prawo elastycznego doboru formy kontaktu w zależności od specyfiki podatnika, opierając się na dotychczasowych doświadczeniach z kontaktów z podatnikiem i wadze sprawy. Bardziej preferowane powinny być środki komunikacji elektronicznej niż kontakty telefoniczne, bo są tańsze i szybsze oraz zapewniają pewniejszą identyfikację odbiorcy. Kontakt telefoniczny powinien mieć miejsce, gdy nie ma możliwości komunikacji elektronicznej. Portal podatkowy powinien stanowić preferowaną bazę komunikacji elektronicznej z organami podatkowymi.

²⁰² W wyroku z dnia 20 kwietnia 2011 r. (sygn. akt Kp 7/09) Trybunał Konstytucyjny, na gruncie art. 30 ust. 5 ustawy - Prawo budowlane, dostrzegł wiele zagrożeń milczącego załatwienia sprawy poprzez niewniesienie przez organ sprzeciwu w określonym terminie, wskazując w szczególności, że wobec „doniosłych konsekwencji zarówno milczenia organu, jak i wniesienia przezeń sprzeciwu, zasadnie można obawiać się, że regulacja sprzyjałaby oportunistycznym, a nawet korupcyjnym zachowaniom, zmierzającym do przekroczenia przez organ terminu wydania i doręczenia decyzji o sprzeciwie.” W ocenie Trybunału możliwość manipulowania przez inwestorów, poprzez umiejętne dobranie momentu dokonania zgłoszenia, jest czasem danym organom na analizę dokumentów, a w praktyce mogłoby powodować niewniesienie sprzeciwu nawet w przypadkach wysoce wątpliwych. Co prawda w tym zakresie ciężar potencjalnych patologii wiązać należy bardziej ze sprzecznymi interesami stron postępowania, ale równie dobrze źródłem opisanych przez Trybunał patologii mogłaby być chęć uchylania się od obowiązków podatkowych.

²⁰³ Zgodnie z § 39 czeskiego kodeksu podatkowego (ustawa z dnia 22 lipca 2009, opublikowana 280/2009 Coll. ze zm.) doręczenia elektroniczne są jedną z podstawowych form doręczeń. Doręczenia przez pocztę czy pracowników mogą być bowiem dokonywane, jeśli elektroniczne doręczenia nie są skutecznie zrealizowane.

Takie rozwiązania znacznie przyspieszą postępowanie oraz zmniejszą jego koszty w stosunku do wezwań dokonywanych w formie pisemnej za pośrednictwem tradycyjnej poczty. Co ważniejsze, proponowane nowoczesne rozwiązania pozwolą na interakcję pracownika organu podatkowego z podatnikiem, co pozwoli bezkonfliktowo osiągnąć cel wezwania, bieżąco sprecyzować – jeżeli okaże się to potrzebne - oczekiwania organu oraz ustalić realny i dogodny dla podatnika termin realizacji wezwania. Indywidualizacja podatnika bez wątpienia zmniejszy stres związany z kontaktem z organem podatkowym w stosunku do tradycyjnych pisemnych wezwań.

Wezwanie w opisaney formule nie traci jednak charakteru czynności procesowej, więc konieczne jest zagwarantowanie możliwości odtwarzania przebiegu tej czynności. Nagrania z wezwań „niepisemnych” powinny być rejestrowane i przechowywane przez organy dla celów dowodowych i weryfikacyjnych w zakresie legalności wezwania oraz skuteczności jego realizacji.

1.7. Utrwalanie czynności dowodowych technikami audio/video

Szerzej należy dopuścić stosowanie nowoczesnych technik utrwalania obrazu i dźwięku przy przeprowadzaniu postępowania dowodowego.

Przesłuchania i oględziny dokonywane w sposób tradycyjny powinny być rejestrowane (audio/video). Pozwoli to na zwiększenie wiarygodności przeprowadzonego dowodu oraz będzie wierniej oddawać przebieg czynności, co pozwoli na obiektywizację oceny prawidłowości jej dokonania przez organ odwoławczy lub sąd. Zminimalizuje to spory w tym zakresie, przyspieszy dokonywanie czynności dowodowych i zwiększy efektywność działania organu. Nośniki utrwalające dokonane czynności, dołączone do akt sprawy, będą stanowić alternatywę lub uzupełnienie dla sporządzania pisemnych protokołów z przesłuchania lub oględzin. O tym, w jakim zakresie wystarczające będą nagrania, a w jakim nastąpi także zaprotokołowanie przebiegu czynności będzie decydować organ prowadzący postępowanie oraz uczestnicy postępowania. W przypadku sprzeczności treści protokołu z nagraniem, nagranie będzie rozstrzygające. W uzasadnieniu faktycznym decyzji wystarczające będzie wskazanie odpowiedniego fragmentu nagrania zamiast szerokiego przytaczania treści przeprowadzonego dowodu.

Jednocześnie zachować należy możliwość protokołowania tych czynności na obecnych zasadach w sytuacjach, gdy sporządzenie nagrania byłoby utrudnione.

1.8. Wzmocnienie mocy dowodowej oświadczenia strony

Obecnie istnieją wątpliwości co do tego środka dowodowego, zarówno jeśli chodzi o jego dopuszczalność, jak również sposób oceny wartości przyznania przez stronę istnienia pewnych faktów²⁰⁴. Należy dopuścić w dowodzeniu własne oświadczenia strony, składane jednak pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Nie może to być środek dowodowy korzystający z domniemania prawdziwości; okoliczność faktyczna stwierdzona w oświadczeniu może być również przedmiotem przeciwdowodu z zeznań świadków, opinii biegłych, dokumentów, jeżeli prawdziwość oświadczenia wzbudzi wątpliwości. Podważenie wiarygodności oświadczenia potwierdzone ostatecznym (prawomocnym w razie sporu sądowego) rozstrzygnięciem otwiera też drogę do uruchomienia odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

1.9. Konfrontacja podczas przesłuchania

Obecnie istnieją poważne wątpliwości co do dopuszczalności łącznego przesłuchania świadków albo świadka i strony na te same okoliczności faktyczne sprawy. Wprowadzić należy możliwość łącznego przesłuchania (konfrontacji) świadków lub strony. Warunkiem jest zgoda strony oraz świadka na taki tryb przesłuchania.

Proponowane rozwiązanie zwiększy wiarygodność dowodów z przesłuchania, zmniejszy koszty postępowania i uciążliwości związane z udziałem strony w toku odrębnie dokonywanych czynności. Zwiększona zostanie efektywność postępowania dowodowego poprzez bieżące ustalenie rozbieżności w wypowiedziach i ich ewentualne usunięcie w toku podejmowanej czynności.

1.10. Ocena dowodów w zakresie wskazanym w prawie

Regulacje, ograniczające zakres środków dowodowych do ściśle wskazanych przypadków, stanowią na gruncie prawa podatkowego *leges specialis* w zestawieniu z ogólnym unormowaniem dotyczącym otwartego katalogu dowodów, zawartym w art. 180 o.p. Wyjątki od zasady swobodnej oceny dowodów (art. 191 o.p.) wynikać muszą jednoznacznie z przepisu prawa materialnego. Za niedopuszczalne należy uznać „tworzenie” w praktyce stosowania prawa preferencji i wymogów co do rodzaju dopuszczalnego dowodu na

²⁰⁴ D. Strzelec, Dowody ..., *op. cit.*, s. 169.

udowodnienie określonej okoliczności w sytuacji, gdy nie wynika to z obowiązującego przepisu prawa²⁰⁵.

Sytuacje, w których dana okoliczność faktyczna może być udowodniona tylko określonym dowodem, powinny wynikać z konkretnych przepisów prawa (wyjątki wobec otwartego katalogu środków dowodowych). Brak takich regulacji prowadzić powinien do domniemania otwartości środków dowodowych²⁰⁶.

1.11. Zawieszenie postępowania na wniosek strony

Efektem techniki samoobliczenia podatku jest powtarzalność działań podatnika w kolejnych okresach rozliczeniowych, bazujących na wcześniej przyjętym przez podatnika rozumieniu przepisów. Szczegółowe rozwiązania prawa materialnego ściśle wiążą wynik bieżącego rozliczenia podatku z wynikami rozliczenia za wcześniejsze okresy. W szczególności jest to systemową cechą podatku od towarów i usług oraz skutkiem pozostających do wykorzystania z poprzednich okresów rozliczeniowych ulg podatkowych. Procesowym odbiciem takich rozwiązań prawa materialnego są serie postępowań „kaskadowych”, gdy wymiar podatku uzależniony jest od rozstrzygnięcia za poprzednie okresy rozliczeniowe albo multiplikacji postępowań przedmiotowo identycznych z uwagi na zastosowane przepisy prawa oraz taką samą istotę sporu za różne okresy rozliczeniowe. Serie analogicznych spraw są wówczas przedmiotem postępowania odwoławczego, a następnie po wniesieniu skarg – przedmiotem postępowania sądowoadministracyjnego.

Ekonomika postępowania podatkowego i sądowoadministracyjnego uzasadnia stworzenie możliwości zawieszenia postępowania w tego typu sprawach i w pierwszej

²⁰⁵ D. Strzelec, Zasada równej mocy dowodowej a legalne (ustawowe) teorie dowodowe w sprawach podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 7.

²⁰⁶ Jest to rozwiązanie zasadne, zważywszy na kilka sytuacji, które wynikają z aktualnej praktyki podatkowej, np. w zakresie kosztów uzyskania przychodów, wydatków na zakup usług niematerialnych. W ostatnim okresie w judykaturze dostrzegamy rewidowanie wcześniejszych poglądów w tym zakresie. Innym przykładem będą narosłe nieporozumienia, jeśli chodzi o dokumentowanie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, tj. art. 42 ust. 3 i 4 w zw. z art. 42 ust. 11 ustawy o podatku od towarów i usług. Dowodzenie tej okoliczności również innymi - nie tylko wymienionymi w tym przepisie - dowodami, nie może być traktowane jako ustawowy zamknięty katalog dowodowy (zob. M. Militz, D. Dominik, Opodatkowanie WDT – przykład formalnej teorii dowodu w polskim prawie podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 8). Ponadto wątpliwości niekiedy powstają odnośnie do tego, w jaki sposób ma być wykazana przesłanka „względów technicznych” jako wad fizycznych budynków, które uniemożliwiają ich eksploatację i wykorzystywanie do prowadzenia działalności gospodarczej, uzasadniają zastosowanie niższej stawki podatku od nieruchomości (art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych). Interesująco omawiany w tym miejscu problem przedstawia się w przypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych. Formalnie rzecz biorąc, przepisy nie wprowadzają żadnych preferencji dowodowych. Natomiast praktyka stosowania tych przepisów jednak pokazuje, że w niektórych sytuacjach przyjmowano, że udowodnienie może nastąpić jedynie poprzez określone dowody (D. Strzelec, Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania, postępowanie podatkowe, Warszawa 2010).

kolejności rozstrzygnięcia sporu co do sprawy „reprezentatywnej”. Warunkiem zawieszenia będzie tożsamość podmiotowa i przedmiotowa spraw. Zakres zawieszenia postępowania oraz wybór sprawy „reprezentatywnej” będzie wynikiem porozumienia między stroną i organem zarówno co do zakresu postępowań zawieszonych, jak i okresu zawieszenia (do decyzji ostatecznej lub prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego). W razie osiągnięcia porozumienia o zawieszeniu niektórych postępowań przedmiotem prowadzonego postępowania powinna być tylko sprawa merytorycznie „reprezentatywna”, tj. taka, w której ujawniają się wszystkie sporne aspekty spraw albo sprawa pierwotna dla rozstrzygnięć za kolejne okresy rozliczeniowe. Konsekwentnie wymaga to zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań pozostających w fazie zawieszenia postępowania; także z tego względu jest istotna zgoda strony na zawieszenie. Bez takiego porozumienia zawieszenie postępowania nie nastąpi, a wszystkie postępowania należy prowadzić równocześnie, zgodnie z ogólnym reżimem procesowym.

Energia i nakłady pracy strony postępowania, organu podatkowego oraz sądu administracyjnego powinny być skoncentrowane na sprawie wspólnie wskazanej jako sprawa „reprezentatywna”. Pozwoli to podatnikowi zrationalizować wydatki procesowe oraz znieść ryzyko seryjnego wykonywania decyzji, które mogą okazać się wadliwe. Po rozstrzygnięciu sprawy uznanej przez organ podatkowy i stronę za „reprezentatywną” – w zależności od jej rozstrzygnięcia - z perspektywy organu zarysuje się mocniej kwestia celowości lub kierunku rozstrzygania w postępowaniach zawieszonych albo z perspektywy strony kwestia celowości wnoszenia kolejnych środków zaskarżenia na podjęte rozstrzygnięcia.

Analogicznie proponuje się też, aby zawieszenie postępowania na wniosek strony mogło być stosowane także w przypadku postępowania organu I instancji prowadzonego ponownie po decyzji organu odwoławczego uchylającej wcześniejszą decyzję, gdy równolegle jest wniesiona skarga do sądu na decyzję uchylającą.

1.12. Rygor natychmiastowej wykonalności

Instytucja rygoru natychmiastowej wykonalności, po doświadczeniach kilku lat jej obowiązywania, wymaga modyfikacji. W praktyce oraz orzecznictwie sądów administracyjnych wątpliwości budzi charakter postępowania w sprawie nadania rygoru. Należy zdefiniować postępowanie w sprawie nadania rygoru jako powiązane z postępowaniem „wymiarowym”, zachowując jednak odrębność aktu nadania rygoru (postanowienie). Pełnomocnik szczególny w postępowaniu „wymiarowym” powinien uzyskać legitymację procesową także w sprawie nadania rygoru, bez konieczności składania

odrębnego pełnomocnictwa. Uchylenie postanowienia nadającego rygor natychmiastowej wykonalności lub uchylenie decyzji, której nadano taki rygor, powinno unicestwiać skutki środków egzekucyjnych zastosowanych na podstawie nadanego rygoru w zakresie biegu terminu przedawnienia.

Ponadto w związku z modyfikacją zasad przedawnienia i proponowaną koncepcją rozdzielenia przedawnienia prawa do wymiaru od przedawnienia poboru, bezprzedmiotowym będzie nadawanie decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności, w oparciu o przesłankę wskazaną aktualnie w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. (do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostały mniej niż 3 miesiące).

1.13. Modyfikacje w trybach nadzwyczajnych (wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji)

Wznowienie postępowania na wniosek strony, po wyroku Trybunału Konstytucyjnego lub wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE, następuje obecnie na wniosek złożony w terminie 1 miesiąca od wejścia w życie orzeczenia lub jego publikacji. Ten termin jest zbyt krótki, aby strona mogła w pełni rozpoznać celowość i zakres inicjowania postępowania²⁰⁷. Proponuje się wydłużyć ten termin do 3 miesięcy.

Należy też podnieść sprawność postępowania w trybach nadzwyczajnych. Skoro wobec odwołania, a więc środka procesowego w trybie zwyczajnym, są obecnie określone minimalne wymogi formalne (art. 222 o.p.), to tym bardziej analogiczne wymogi formalne powinien spełniać wniosek składany w trybach nadzwyczajnych.

1.14. Uporządkowanie i miarkowanie kar porządkowych

Ustawa powinna formułować ogólne dyrektywy miarkowania kar. Należy uwzględniać w szczególności rodzaj i rozmiar negatywnych następstw zachowania strony, rodzaj i stopień naruszeń, motywację i sposób zachowania się osoby karanej, a także jej warunki osobiste, w tym zdolności płatnicze. Powinna być też brana pod uwagę uporczywość działania. Skróceniu powinny ulec terminy do wymiaru i poboru kar porządkowych. Sprezycować należy, w zakresie jakich czynności odmowa udziału może skutkować nałożeniem kary.

²⁰⁷ Określenie dłuższego terminu w jednostkowych sprawach i wyłączenie terminu z ordynacji podatkowej miało miejsce ustawą z dnia 22 listopada 2013 r. zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 19).

1.15. Standaryzacja formularzy wniosków

Efektywność postępowania podatkowego podniesie wprowadzenie standardowego wzoru wniosku do organu podatkowego I instancji oraz odwołania/zażalenia zawierającego podstawowe wymogi wynikające z ordynacji podatkowej. Takie wzory funkcjonują już obecnie w zakresie interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego.²⁰⁸ Wzory nie powinny być obligatoryjne, powinno określać je rozporządzenie. Uzasadnienie do wniosku w postaci papierowej powinno mieć postać uniwersalnego załącznika dołączanego do tegoż wniosku. Wniosek w postaci elektronicznej powinien być interaktywny.

Proponowane rozwiązanie będzie przeciwdziałać popełnianiu uchybień formalnych, które następnie wymagają angażowania organu i strony w procedurę usuwania tych uchybień. Sprzyjać to będzie popularyzacji wnoszenia podań za pomocą środków komunikacji elektronicznej²⁰⁹.

1.16. Limit bagatelności postępowania podatkowego

Nieekonomiczne jest wszczynanie postępowań podatkowych, gdy koszty ich prowadzenia, w tym nakłady pracy organu podatkowego oraz koszty doręczenia pism przewyższają wymierzaną kwotę zobowiązania²¹⁰. Proponuje się uprawnienie organu podatkowego do niewszczyniania oraz umarzania wszczętego z urzędu postępowania, jeżeli spodziewana kwota uszczuplenia nie przekracza ustawowo określonego limitu kwotowego²¹¹. Bezwzględny zakaz procesowy mógłby być odbierany jako nadmierne rozluźnienie dyscypliny płatniczej i rezygnację z wykonywania jakichkolwiek obowiązków w mniejszych zakresach kwotowych, co okazałoby się destrukcyjne dla dochodów z podatków pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego.

W zakresie podatków pobieranych przez samorządowe organy podatkowe, gdzie zazwyczaj wymierzone są niższe kwoty zobowiązań oraz inaczej mogą kształtować się koszty postępowania, proponuje się uprawnąć radę gminy do obniżenia ustawowo określonego limitu bagatelności.

²⁰⁸ Funkcjonują także w innych państwach, np. w Australii (m.in. <http://www.ato.gov.au/Forms/Objection-form--for-taxpayers/>).

²⁰⁹ Wzory podań mogą być wówczas umieszczone w Portalu Podatkowym oraz Repozytorium Wzorów Dokumentów Elektronicznych umieszczonym na platformie usług administracji (ePUAP).

²¹⁰ Na problem ten zwraca uwagę Ministerstwo Gospodarki w dokumencie „Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji”, Warszawa, październik 2014.

²¹¹ Z analogicznych powodów organ podatkowy może umarzać zaległości podatkowe z urzędu na podstawie art. 67d o.p.

2. Procedura ustalania wartości rynkowej rzeczy i praw majątkowych

Zasady ustalania wartości rynkowej rzeczy, mającej często istotny wpływ na podstawę opodatkowania, są odmiennie uregulowane w kilku ustawach podatkowych: w ustawie o podatku od spadków i darowizn²¹², ustawie o podatku akcyzowym²¹³, ustawie o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego²¹⁴, ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych²¹⁵, ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych²¹⁶, ustawie o podatkach i opłatach lokalnych²¹⁷, ustawie o podatku od towarów i usług²¹⁸. Wskazane ustawy przede wszystkim odmiennie regulują również samo pojęcie wartości rynkowej. Zgodnie z doktryną pojęcie wartości rynkowej wynikające z ustaw podatkowych jest w pewnych granicach względne, a w konsekwencji może wywoływać wątpliwości i spory w procesie stosowania prawa²¹⁹.

W związku z tym zasadnym jest uregulowanie w tworzonej ordynacji procedury ustalania wartości rynkowej rzeczy dla celów podatkowych, mającej zastosowanie, co do zasady, do wszystkich podatków.²²⁰

W ramach procedury ustalania wartości zasadą będzie określanie jej w pierwszej kolejności przez podatnika. Jeżeli jednak podatnik nie określi wartości rzeczy albo wartość określona przez niego nie będzie odpowiadała według wstępnej oceny organu podatkowego wartości rynkowej, organ ten będzie prowadził procedurę mającą na celu ustalenie wartości rzeczy. Procedura będzie określała zarówno zasady przeprowadzenia wstępnej oceny wartości, jak również zasady ustalania wartości rynkowej rzeczy, w sytuacji gdy do ustalania tej wartości będzie powoływany biegły.

²¹² Art. 8 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity: Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.).

²¹³ Art. 104 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 752 ze zm.).

²¹⁴ Art. 3 ustawy z dnia 9 maja 2008 r. o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego (Dz.U. Nr 118, poz. 745).

²¹⁵ Art. 19 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

²¹⁶ Art. 14 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.).

²¹⁷ Art. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 849 ze zm.).

²¹⁸ Art. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity: Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

²¹⁹ Por. B. Brzeziński, Wybrane problemy ustalania wartości rynkowej akcji spółek dla celów podatkowych, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 4, s. 79-80.

²²⁰ Elementy procedury ustalania wartości rynkowej zostały uregulowane w akcie ogólnego prawa podatkowego m.in. na Węgrzech (por. art. 126 ustawy 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről).

3. Organy podatkowe i ich właściwość

3.1. Państwowe organy podatkowe

Nowe przepisy dotyczące organów podatkowych powinny zarówno zapewnić podstawowe prawa podatnika, jak i jednocześnie efektywny pobór podatków (minimalizacja kosztów funkcjonowania organów podatkowych). Powinny być uporządkowane i przejrzyste zarówno dla samych podatników, jak i organów podatkowych.

Nowa ustawa, w stosunku do obecnie obowiązujących rozwiązań, powinna uwzględnić projektowany ustrój organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów w przygotowywanej ustawie o Administracji Podatkowej²²¹. Wypracowane w tym zakresie rozwiązania zostaną uwzględnione w pracach nad docelową strukturą organów podatkowych.

Wszystkie te uwarunkowania powodują, iż należy mieć na uwadze założenia do nowej ustawy o Administracji Podatkowej. Przepisy tej ustawy przewidują między innymi ustanowienie organu ds. interpretacji podatkowych – Dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej. Obecnie rozproszenie organizacyjne Biur Krajowej Informacji Podatkowej, usytuowanie ich w pięciu izbach skarbowych odbija się niekorzystnie na jednolitości i jakości wydawanych indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielanych informacji podatkowych. W związku z tym, że Biura Krajowej Informacji Podatkowej są usytuowane w strukturze izb skarbowych, uniemożliwia to efektywne wykorzystanie posiadanych zasobów osobowych i rzeczowych oraz ich alokację w zależności od aktualnych potrzeb. Stąd też wyodrębnienie w strukturze administracji podatkowej Dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej pozwoli na wprowadzenie jednolitych zasad zarządzania i skutecznego nadzoru nad jednolitością wydawanych interpretacji przez Biuro Krajowej Informacji Podatkowej.

Ostateczny kształt administracji podatkowej powinien być określony w ustawie o Administracji Podatkowej, uwzględniając uwarunkowania techniczne, organizacyjne i finansowe. W prowadzonych pracach nad tą ustawą powinny zostać uwzględnione postulaty doktryny²²² oraz doświadczenia innych państw.

Nowe przepisy będą również obejmować obecny kształt pozostałych państwowych organów podatkowych (naczelnik urzędu celnego, dyrektor izby celnej), a w przypadku

²²¹ Por. projekt ustawy o Administracji Podatkowej (<http://www.legislacja.rcl.gov.pl/projekt/259112>).

²²² Zob. J. Kulicki, *Administracja danin publicznych w Polsce*, Warszawa 2014 oraz P. Smoleń (red.), *System organów podatkowych w Polsce*, Warszawa 2009.

wypracowania innych rozwiązań w tym zakresie zostaną uwzględnione w pracach nad docelową strukturą organów podatkowych.

W perspektywie najbliższych lat konieczne jest również podjęcie działań legislacyjnych zmierzających do zmian organizacyjnych i ustrojowych w funkcjonowaniu samorządowych organów podatkowych, które będą uwzględniać doświadczenia rozpoczętych reform państwowej administracji podatkowej. Docelowo model funkcjonowania samorządowych organów podatkowych powinien bowiem realizować te same postulaty, jakie legły u podstaw zmian organizacyjnych państwowej administracji podatkowej.

Z ustrojem i kształtem organów podatkowych wiąże się bezpośrednio kwestia właściwości. Nowa ordynacja podatkowa powinna dążyć do maksymalnego uproszczenia przepisów dotyczących właściwości miejscowej, polegającego na szerszym niż dotychczas stosowaniu jednakowej zasady obowiązującej we wszystkich podatkach pobieranych przez organy podległe Ministrowi Finansów.

Obecny system ustalania właściwości miejscowej nie przystaje do rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Nie znajduje bowiem uzasadnienia utrzymywanie np. dla podatnika posiadającego siedzibę na terenie Polski rozdzielenia właściwości w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych. Najważniejsze z punktu widzenia podatnika powinno być dochowanie przez organ podatkowy wszelkich prawnych standardów przy wymiarze i poborze podatków, które są takie same na obszarze całego kraju. Organy podatkowe właściwe rzeczowo i instancyjnie, niezależnie od ich właściwości miejscowej, prowadzą postępowania i wydają decyzje na podstawie tych samych przepisów prawa, co oznacza, iż ich rozstrzygnięcia niezależnie od właściwości miejscowej są zunifikowane. Przepisy o właściwości miejscowej powinny zatem zostać sprowadzone do rangi przepisów instrukcyjnych, co w konsekwencji oznacza rezygnację z sankcji bezwzględnej nieważności decyzji wydanej przez organ niewłaściwy miejscowo.

Skomplikowane stany faktyczne i złożony stan prawny w zakresie właściwości miejscowej są bowiem przyczyną powstawania licznych sporów między podatnikami a organami podatkowymi, a pomyłka w tym zakresie skutkuje stwierdzeniem nieważności decyzji ostatecznej. Wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji z powodu wydania jej przez organ niewłaściwy rodzi z kolei dalsze skutki (anulowanie skutków zastosowania środków egzekucyjnych, powstanie nadpłaty, konieczność wypłaty oprocentowania nadpłaty, odszkodowania), a jednocześnie przeważnie powoduje konieczność ponownego przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania identycznej decyzji przez właściwy organ. Wiąże się to zawsze z dodatkowymi kosztami, a często ponowne postępowanie jest

niemożliwe z uwagi na upływ terminu przedawnienia. Procesowe konsekwencje naruszenia właściwości miejscowej są zatem zdecydowanie niewspółmierne do skali tego naruszenia.

Zmiany w tym zakresie są korzystne także dla podatników. Skraca to bowiem czas postępowania podatkowego w przypadku wystąpienia jakichkolwiek sporów dotyczących właściwości organów podatkowych, a jednocześnie umożliwia załatwienie podstawowych spraw podatkowych w każdym organie podatkowym. Priorytetem powinna być bowiem: jakość obsługi podatników, prowadzonego postępowania podatkowego i prawidłowe rozstrzygnięcie. Rozwiązania te pozwolą również ograniczyć zbędne koszty po stronie organów.

Wyjątki od zasady ustalania właściwości miejscowej powinny funkcjonować, niemniej muszą być dobrze uzasadnione, przykładowo zasadne jest utrzymanie właściwości miejscowej w przypadku samorządowych organów podatkowych.

Ponadto zmiany w zakresie właściwości powinny obejmować zasady dotyczące tzw. petryfikacji właściwości, która oznacza, iż organ właściwy w chwili wszczęcia kontroli pozostawałby właściwy we wszystkich kwestiach związanych z przedmiotem sprawy, zarówno w postępowaniu podatkowych, jak również w innych wypadkach, np. w przedmiocie zabezpieczenia.

3.2. Samorządowe organy podatkowe

Organy podatkowe to nie tylko część administracji państwowej. W Polsce funkcjonuje 2478 gmin, których organy realizują własne podatki. Z tego względu nie można przy tworzeniu nowej ordynacji podatkowej pominąć ich oczekiwań. Zagadnienie to ma szczególnie istotne znaczenie także z punktu widzenia podatników, gdyż takie podatki samorządowe, jak: od nieruchomości, rolny czy leśny, ze względu na ich powszechny charakter, powinny być realizowane w sposób możliwie prosty. Sprzyjać temu powinny, zasadniczo jednolite dla państwowych i samorządowych organów podatkowych, procedury wymiaru oraz poboru podatków i opłat, a także ich daleko idące uproszczenie w sprawach, które mają charakter niesporny. Postulaty te powinny zostać uwzględnione w pracach nad poszczególnymi instytucjami nowej ustawy.

W pracach nad nową ordynacją podatkową zasadne jest przyjęcie założenia, aby wszystkie organy podatkowe na gruncie przepisów ogólnego prawa podatkowego miały zbliżone kompetencje. Przełoży się to na sytuację podatników tak, iż będą oni mieli prawo zakładać, że bez względu na to, czy mają do czynienia z państwowym czy też samorządowym

organem podatkowym, ich prawa i obowiązki na gruncie ogólnego prawa podatkowego będą ukształtowane w zbliżony sposób. Aktualnie taka jednolitość jest zachwiana, gdyż np. wójt, mając niebudzącą wątpliwości informację o przedmiotach opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości, a więc w bezspornej sprawie, musi wydatkować środki publiczne na wydawanie postanowienia o wszczęciu postępowania czy informować stronę o jej prawie do zapoznania się z materiałami zebranymi w sprawie (często jest to wyłącznie złożona przez nią informacja podatkowa), podczas gdy takich obowiązków nie musi realizować w podobnych, bezspornych okolicznościach naczelnik urzędu skarbowego wydający decyzję ustalającą wysokość zobowiązania w podatku od spadków i darowizn. Przykładem nieznajdującego uzasadnienia różnicowania jest też sytuacja, w której podatek stanowiący dochód gminy może być uiszczany za pomocą karty płatniczej, a podatek stanowiący dochód państwa już w ten sposób nie może być uregulowany.

Od wskazanej zasady zakładającej ujednolicenie kompetencji państwowych i samorządowych organów podatkowych będą, co oczywiste, istniały wyjątki uzasadnione specyfiką wymierzanych i pobieranych przez nie podatków, a w przypadku organów samorządowych także ich rozdrobnieniem. W każdym jednak przypadku odstępstwo od ogólnej zasady jednolitych kompetencji organów podatkowych musi znajdować dostateczne uzasadnienie. Jeżeli ono występuje, to konieczne jest dołożenie należytej staranności przy regulowaniu instytucji stosowanych wyłącznie lub przede wszystkim przez daną grupę organów, w tym samorządowe organy podatkowe, uwzględniając realne potrzeby tych organów, które są sygnalizowane w literaturze przedmiotu.²²³

Realizacji powyższego postulatu służyć będą poniższe założenia o charakterze ogólnym, które zostaną uwzględnione w tworzeniu nowego aktu i doprecyzowane w przepisach regulujących poszczególne instytucje ogólnego prawa podatkowego.

Specyfiką podatków realizowanych przez gminne organy podatkowe jest to, że zasadnicza ich część wymaga wydawania przez nie decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego. Akt ten kończy postępowanie podatkowe, które ma bardzo sformalizowany charakter. Nawet najprostsze postępowanie należy z zasady wszcząć stosownym postanowieniem, a przed wydaniem decyzji poinformować stronę o jej prawie do zapoznania się z materiałami sprawy. Takie formalne działania generują koszty nieproporcjonalne do wysokości ustalonego zobowiązania podatkowego i wagi - często

²²³ Por. L. Etel, Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego, (w:) L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 159 i nast. oraz R. Dowgier, Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych - stan obecny i kierunki zmian, Warszawa 2014.

bezspornej - sprawy. Zasadne jest więc w pierwszej kolejności przyjęcie założenia, wedle którego w sprawach o bagatelny charakterze, w których koszty wymiaru są wyższe niż wymierzany podatek, od wymiaru należy odstąpić.²²⁴ Natomiast w pozostałych przypadkach konieczne jest radykalne uproszczenie procedury wydawania decyzji podatkowych w sprawach, w których stan faktyczny wynikający ze złożonej przez podatnika informacji nie budzi zastrzeżeń organu podatkowego. Chodzi więc o takie sytuacje, gdzie nie ma potencjalnie zagrożenia interesu podatnika, albowiem organ podatkowy działa zgodnie z przedstawionym przez niego stanem faktycznym.

Sprawą wymagającą uporządkowania jest też kwestia udzielania ulg w niektórych podatkach samorządowych (podatek od czynności cywilnoprawnych, od spadków i darowizn i zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej) przez naczelników urzędów skarbowych, co aktualnie odbywa się za zgodą wójta, burmistrza lub prezydenta. Przepisy w tym zakresie powinny znaleźć się w nowej ordynacji podatkowej, albowiem jest to materia stanowiąca część ogólnego prawa podatkowego.²²⁵ Wójt, burmistrz (prezydent miasta) samodzielnie winien podejmować decyzję w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które stanowią dochód gminy. W przyszłości należy natomiast postulować, aby wszystkie podatki stanowiące dochód gmin były realizowane przez ich organy podatkowe, a nie tak jest obecnie, w części pozostawały we właściwości państwowych organów podatkowych.

Nie można także nie zauważyć, iż praktycznym problemem z punktu widzenia pewności stosowania prawa jest fakt, iż za rozproszoną strukturą samorządowych organów podatkowych idzie rozdrobnienie w zakresie wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Może to prowadzić do sytuacji, w których na gruncie tożsamyh stanów faktycznych oraz w tym samym stanie prawnym wydawane są przez poszczególnych wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) różne interpretacje indywidualne. Decentralizacja w tym zakresie w aspekcie podmiotowym, brak jednolitego wzoru wniosku o wydanie interpretacji oraz brak wspólnej bazy, w której byłyby one podawane do publicznej wiadomości, wskazywana jest jako jedna z barier dla rozwoju przedsiębiorczości w Polsce.²²⁶ Należy więc w pracach nad nową ordynacją podatkową dążyć do rozwiązania wskazanych problemów. Pewność w zakresie stosowania prawa podatkowego, która legła u podstaw

²²⁴ Postulat od dokonywania nieekonomicznego wymiaru został sformułowany m.in. w dokumencie przygotowanym przez Ministerstwo Gospodarki pt. Nowa Ordynacja podatkowa - projekt rekomendacji.

²²⁵ Aktualnie kwestia jest uregulowana w art. 18 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 1115 ze zm.).

²²⁶ Por. Polska Konfederacja Lewiatan, Czarna lista barier rozwoju przedsiębiorczości 2014, Warszawa, kwiecień 2014.

centralizacji wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego przez państwowe organy podatkowe, powinna być uwzględniona również w zakresie przepisów regulujących podatki samorządowe. Ustrojowa odrębność poszczególnych gmin nie uzasadnia bowiem sytuacji, w której te same przepisy mogą być aktualnie w różny sposób interpretowane przez ich organy podatkowe. Co za tym idzie, należy postulować - jako model docelowy - centralizację wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), przy zapewnieniu im gwarancji uczestniczenia w tym procesie. Z punktu widzenia podmiotów zainteresowanych konieczne jest natomiast przynajmniej wprowadzenie jednolitego w skali kraju wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczących podatków samorządowych oraz stworzenie centralnej bazy tych interpretacji. Działania takie zwiększą zaufanie podatników do tych organów, gdyż wyeliminują przypadki, w których np. w tożsamyh sprawach konieczne jest składanie identycznych wniosków o interpretację do kilku lub kilkunastu gminnych organów podatkowych, licząc na to, iż ich interpretacje nie będą wzajemnie sprzeczne.

Rozwiązaniem, które ze względu na sposób wymiaru i poboru podatków samorządowych powinno być wprowadzone do nowej ustawy, jest umorzenie podatku. Mające powszechny charakter podatki związane z władaniem majątkiem, takie jak: od nieruchomości, rolny czy leśny są opłacane w ratach. To uprawnienie podatników w aktualnym stanie prawnym prowadzi jednak do tego, że nie mogą oni korzystać z ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego w postaci umorzenia zaległości podatkowej, dopóki nie upłynie termin płatności danej raty. Dopiero bowiem z upływem tego terminu mamy do czynienia z taką zaległością. Taki stan prawny powoduje, iż podatnik, który na początku roku otrzymuje decyzję ustalającą podatek, a którego sytuacja uniemożliwia mu jego zapłatę, musi czekać ze złożeniem wniosku o umorzenie aż do momentu powstania zaległości podatkowej. Uzasadnia to rozszerzenie zakresu stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na umorzenie podatku.

Postulatem, który realizuje zasadę unifikacji w zakresie wymiaru i poboru podatków państwowych i samorządowych, jest uprawnienie Ministra Finansów do stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania również w zakresie podatków realizowanych przez gminne organy podatkowe. Tego rodzaju działania, jak wskazuje praktyka, mogą dotyczyć bowiem istotnych ze względu na wysokość obciążenia podatków samorządowych, w szczególności podatku od nieruchomości. Brak jest podstaw do tego, aby wyłączyć w tym

zakresie stosowanie klauzuli, gdyż interes samorządu powinien być chroniony w tym samym stopniu co interes państwa.

Docelowo zaproponowane działania mają usprawnić funkcjonowanie samorządowych organów podatkowych, podnieść ich efektywność, a także stanowić ułatwienie dla podatników w prawidłowym wypełnianiu ich obowiązków związanych z rozliczeniem podatków i opłat stanowiących dochód samorządu.

4. Kontrola podatkowa

Podstawowym celem projektowanej ustawy - w zakresie kontroli podatkowej - jest stworzenie ram prawnych, które racjonalizują, usprawnią procedurę kontroli podatkowej z jednoczesnym zagwarantowaniem kontrolowanemu szerokich uprawnień procesowych. Proponuje się więc stworzenie w przepisach ordynacji podatkowej jednolitej, zintegrowanej procedury kontroli podatkowej.

Przez ostatnie lata system kontroli w Polsce uległ znacznym przeobrażeniom. Uznać jednak należy, iż nie jest on jeszcze nadal dobrze uregulowany pod względem normatywnym, gdyż towarzyszą mu liczne regulacje prawne dotyczące podobnych zagadnień. Podkreślenia wymaga fakt, iż kontrola podatkowa uregulowana jest przede wszystkim w dziale VI o.p., jednak ważny zakres regulacji jej dotyczący jest obecnie umiejscowiony także w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej.

Aktualnie obowiązujące przepisy ordynacji podatkowej oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej obejmują szczególną ochroną podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Brak jest racjonalnych argumentów dla pozostawienia takiego zróżnicowania. Przykładowo w chwili obecnej terminów ograniczających czas trwania kontroli podatkowej nie stosuje się do podatników niebędących przedsiębiorcami, a przecież nie można mieć wątpliwości, iż standard ochrony w tym zakresie powinien być taki sam dla wszystkich podmiotów.

Dlatego też zasadnym jest połączenie przepisów dotyczących kontroli podatkowej funkcjonujących w odrębnych aktach prawnych w jedną całość. Zwiększy to ich przejrzystość oraz wyeliminuje ryzyko zbędnych interpretacji dotyczących zasad stosowania przepisów i ich pierwszeństwa. Zmiany te powinny wpłynąć pozytywnie na czas postępowań oraz ich jakość. Aby osiągnąć ten cel, należy regulacje przewidywane przez ustawę o swobodzie działalności gospodarczej, w zakresie tego rodzaju kontroli przenieść do rozdziału ordynacji podatkowej regulującego kontrolę podatkową.

Do systemu prawa podatkowego należy wprowadzić odrębną regulację w zakresie kontroli dla podatników co do zasady wywiązujących się z obowiązków podatkowych oraz bardziej rygorystyczną procedurę kontroli nakierowaną na zwalczanie szeroko rozumianej przestępczości skarbowej. Obecna procedura kontroli podatkowej jest z jednej strony niekiedy zbyt uciążliwa w stosunku do większości podatników, a z drugiej strony jest nieefektywna wobec podatników uchylających się od płacenia podatków. Istotna jest więc dywersyfikacja procedury kontroli, a kryteria stosowania tych procedur powinny nawiązywać do wagi nieprawidłowości lub stopnia szkodliwości popełnionych przestępstw skarbowych i potrzeby szybkiego zabezpieczenia materiału dowodowego.

Procedura skierowana do podatników wywiązujących się z obowiązków podatkowych kierunkowo powinna opierać się na obecnych rozwiązaniach ordynacji podatkowej i ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, które proponuje się – jak wskazano wyżej – kompleksowo uregulować w projektowanej ustawie. W ramach tej procedury winno się również wprowadzić możliwości elektronicznej kontroli opartej o standardowy, logiczny plik informatyczny pozwalający drogą komunikacji elektronicznej wymieniać informacje pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami.

Natomiast procedura odnosząca się do kontroli mającej na celu zwalczanie oszustw i przestępczości podatkowej powinna znajdować się w odrębnym od ordynacji podatkowej akcie prawnym (ustawie o kontroli skarbowej) i stanowić połączenie części obecnych rozwiązań ordynacji podatkowej, ustawy o kontroli skarbowej oraz postępowania karnego. Zasadność wprowadzenia tej procedury potwierdza obserwowany w ostatnich latach wzrost przestępczości podatkowej, szczególnie w zakresie wyłudzeń podatku od towarów i usług. Są to przestępstwa szczególnie szkodliwe dlatego, że ich skutkiem są z jednej strony liczone w miliardach złotych straty państwa zagrażające jego bezpieczeństwu finansowemu, zaś z drugiej strony trudne do oszacowania negatywne skutki w postaci zaburzenia zasad funkcjonowania konkurencji, a także groźba eliminacji z rynku uczciwych przedsiębiorców. Celowe jest stworzenie katalogu spraw, w których procedura ta znalazłaby zastosowanie. W szczególności powinna ona być stosowana w przypadkach: działania w zorganizowanej grupie przestępczej albo związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego, prania brudnych pieniędzy, wystawiania dokumentów dotyczących czynności, które nie zostały dokonane, celowego fałszowania dokumentacji podatkowej.

Przyjęcie tej koncepcji wymaga, aby organy kontroli skarbowej nadal były uprawnione do kończenia postępowania kontrolnego decyzją podatkową, a organem odwoławczym od tej decyzji pozostawał organ podatkowy.

W sytuacji wprowadzenia dwóch procedur niezbędnym będzie uregulowanie możliwości przejścia z jednej procedury kontroli na drugą, w szczególności w sytuacji zaistnienia przesłanek zastosowania procedury dedykowanej dla podatników uchylających się od opodatkowania.

Nadmienić należy, że przeanalizowano propozycje dotyczące ukształtowania kontroli podatkowej zawarte w literaturze, zgłaszane przez organizacje reprezentujące podatników oraz przez organy administracji. W szczególności przeanalizowano propozycje w zakresie wzajemnych relacji pomiędzy kontrolą podatkową uregulowaną w ordynacji podatkowej a procedurą kontrolną przewidzianą w ustawie o kontroli skarbowej. Postulaty te najczęściej dotyczą pozycji ustrojowej organów kontroli skarbowej i organów podatkowych²²⁷, a te zagadnienia pozostają poza materią projektowanej ordynacji podatkowej. Inne liczne postulaty dotyczące przebiegu procedury kontroli zostaną rozważone przy projektowaniu przepisów nowej ustawy²²⁸.

5. Czynności sprawdzające

Celem projektowanych przepisów jest zmodyfikowanie obecnych regulacji w zakresie czynności sprawdzających, w szczególności poprzez zwiększenie ich roli w systemie obsługi podatnika. Czynności sprawdzające są najprostszą formą kontaktu organu podatkowego z podatnikiem, a jednocześnie najmniej uciążliwą²²⁹.

Ordynacja podatkowa w obecnym brzmieniu reguluje czynności sprawdzające odrębnie w Dziale V Czynności sprawdzające (art. 272 - art. 280), a ich istotą jest:

- zbadanie terminowości składania deklaracji podatkowych oraz przyczyn niezłożenia deklaracji, pomimo istnienia obowiązku jej złożenia;
- sprawdzanie terminowości wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;

²²⁷ Por. R. Beldzikowski Aparat kontroli skarbowej. Próba bilansu, „Realia i Co Dalej” 2012, nr 1; Ministerstwo Gospodarki „Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji”, http://www.mg.gov.pl/files/upload/21878/NowaOP_2014.doc, s. 34; publikacje Konfederacji Lewiatan: Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2014, Warszawa 2014, s. 74; Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2013, Warszawa 2013, s. 73; Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2012, Warszawa 2012, s. 9; Lewiatan proponuje zmiany w Ordynacji podatkowej, „Biuletyn ZPPZ Lewiatan” 2013, nr 39(71), s. 4.

²²⁸ Np. postulaty zawarte w publikacji Polskiej Konfederacji Pracodawców Prywatnych Lewiatan: „Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości” – m.in. propozycja zmiany art. 284a zawarta w publikacji z 2011 r., s. 11; postulaty przedstawione na Konferencji „Zmiany w ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia”, red. G. Gołębiowski i H. Dzwonkowski, Warszawa 2013 oraz w publikacjach: R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009; A. Mariański, D. Strzelec, Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców, Warszawa 2012.

²²⁹ Odmienne stanowisko prezentuje H. Dzwonkowski, Czynności sprawdzające - pomoc czy zagrożenie interesów podatnika, „Fiskus” 2006, nr 13/14, s. 23-27.

- stwierdzenie formalnej i rachunkowej poprawności dokumentów przedstawionych przy składaniu deklaracji lub wpłacaniu podatków;
- ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

Projektując przepisy nowej ordynacji podatkowej, zasadnym będzie, aby czynności sprawdzające ponownie uregulować odrębnie od kontroli podatkowej²³⁰. Jednocześnie należy jednak, co do zasady, wprowadzić pierwszeństwo prowadzenia przez organ podatkowy czynności sprawdzających, zanim zostanie wszczęta kontrola podatkowa. Z założenia bowiem czynności sprawdzające mogą prowadzić do zweryfikowania wysokości zobowiązania przez podatnika lub przez organ podatkowy w trybie korekty, a zatem w takim przypadku nie będzie konieczne prowadzenie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

Istotne jest również wprowadzenie gwarancji procesowych w trakcie ich przeprowadzania²³¹.

Realizując powyższy cel, niezbędnym jest rozszerzenie zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających. Obecnie obowiązujące przepisy ograniczone są tylko do nielicznych stanów faktycznych. Brak jest na przykład podstawy do dokonania czynności w zakresie spraw rejestracyjnych.²³²

Ponadto proponowane w projektowanej regulacji stworzenie dodatkowej możliwości do prowadzenia czynności sprawdzających poza organem podatkowym na wniosek podatnika, przyczyni się do ukształtowania czynności sprawdzających jako przyjaznej, ale jednocześnie efektywnej procedury.

Realizacji powyższych celów służy również propozycja stworzenia w ramach czynności sprawdzających możliwości dokonania korekty deklaracji z urzędu przez organy podatkowe, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza 50 zł²³³. Procedura ta miałaby zastosowanie w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy błędów rachunkowych i oczywistych omyłek, nie wymagałaby jakiegokolwiek udziału w niej

²³⁰ Odmienne stanowisko prezentuje E. Urbaniak, Czynności sprawdzające a granice zaufania podatnika do państwa prawa, <http://www.poltax.pl/publikacje2/> oraz K. Teszner, Pozycja organów podatkowych w postępowaniu podatkowym i kontrolnym – wybrane problemy, „Studia Elckie” 2008, nr 10.

²³¹ Por. E. Urbaniak, Czynności sprawdzające a granice zaufania podatnika do państwa prawa, <http://www.poltax.pl/publikacje2/>.

²³² Rozszerzenie zakresu czynności sprawdzających jest już zawarte w projekcie ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa i zmianie innych ustaw (Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów, nr UD154)

²³³ Postulat ekonomicznego działania w sprawach podatkowych przedstawiło Ministerstwo Gospodarki w dokumencie pt. Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji (http://www.mg.gov.pl/files/upload/21878/NowaOP_2014.doc, s. 18).

podatnika i ograniczałaby obowiązki biurokratyczne organów podatkowych do niezbędnego minimum.²³⁴

6. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Przepisy ogólnego prawa podatkowego powinny zawierać klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania i odpowiednie regulacje towarzyszące. Instytucja taka pozwala organowi stosującemu prawo określić konsekwencje podatkowoprawne zaistniałego stanu rzeczy nie na podstawie jego formalnoprawnego obrazu, lecz w oparciu o ekonomiczną treść zdarzeń.²³⁵ Gdy podatnik podejmuje działania legalne co prawda, lecz sztuczne i niemające uzasadnienia gospodarczego, zmierzające do osiągnięcia korzyści podatkowych, klauzula pozwala organowi podatkowemu nie uznać tych korzystnych dla podatnika, a nieprzewidzianych przez ustawę i niezgodnych z intencjami ustawodawcy skutków.²³⁶ W ich miejsce konsekwencje podatkowe zaistniałego stanu rzeczy organ określi nie na podstawie tych zdarzeń prawnych, które w rzeczywistości miały miejsce, lecz na podstawie hipotetycznego stanu rzeczy, który byłby bardziej adekwatny do istoty ekonomicznej zaistniałych zdarzeń.

Takie unormowanie wyznaczy granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej. Będzie stanowić narzędzie ochrony interesów fiskalnych państwa, a zarazem narzędzie urzeczywistniania zasady równości i sprawiedliwości w sferze aktywności gospodarczej podatników.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania zawarta w przyszłej ordynacji podatkowej ma mieć zastosowanie do wszystkich podatków państwowych (z wyjątkiem podatku od towarów i usług) i samorządowych, nie obejmie natomiast opłat i innych należności publicznoprawnych.

Wyłączenie podatku od towarów i usług z zakresu oddziaływania klauzuli uzasadnione jest tym, że w obszarze podatku od wartości dodanej na poziomie Unii Europejskiej w orzecznictwie wykształciła się zasada zakazu nadużycia prawa, będąca w istocie odpowiednikiem normatywnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania. Polskie sądy i organy podatkowe zobowiązane są ją stosować w pełnym zakresie. Koncepcja

²³⁴ Uproszczona procedura korygowania błędów rachunkowych i pisarskich w deklaracji podatkowej obowiązuje np. na Węgrzech.

²³⁵ Zob. A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 17.

²³⁶ Kwalifikowanie działań podatników wyłącznie przez pryzmat ich legalności jest już współcześnie niewystarczające i odrzuca je większość systemów podatkowych. Dzieje się tak przez wzgląd na ochronę finansów państwa oraz w celu urzeczywistnienia zasady równości opodatkowania. Zob. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2003, s. 221.

ta jest wystarczająco kompletnym i nadającym się do stosowania w polskim porządku prawnym środkiem zwalczania nadużyć podatkowych w podatku od towarów i usług. Wprowadzenie ustawowej regulacji przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania w tym podatku na poziomie krajowym byłoby w tej sytuacji nie tylko zbędne, lecz mogłoby doprowadzić do powstania wątpliwości prawnych odnośnie do wzajemnej relacji i pierwszeństwa stosowania tych dwóch środków prawnych (unijnego i krajowego). Należy też mieć na uwadze, że unijna koncepcja zwalczania nadużyć w podatku od wartości dodanej, jako środek orzeczniczy, podlega stale rozwojowi i może płynnie podlegać zmianom wynikającym z aktualnej linii orzeczniczej prezentowanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Polska jako państwo członkowskie Unii Europejskiej jest zobowiązana do stosowania jej prawa (w tym orzecznictwa TSUE) w jego aktualnej postaci. Wprowadzenie do krajowego porządku prawnego ustawowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w zakresie podatku od towarów i usług w istocie rzeczy zatem miałyoby się z celem, ponieważ w tym obszarze musiałaby ona być interpretowana i stosowana w zgodzie z aktualnym orzecznictwem TSUE.

Klauzula będzie miała zastosowanie do sztucznych i niemających uzasadnienia czynności podejmowanych przez podatnika w sferze aktywności gospodarczej, za pomocą których próbował on w sposób sprzeczny z celem i istotą przepisów podatkowych osiągnąć znaczne korzyści podatkowe. Ciężar udowodnienia tych okoliczności będzie spoczywał na organie podatkowym. Konsekwencją zastosowania klauzuli będzie pozbawienie podatnika (w drodze odpowiedniej decyzji podatkowej) korzyści podatkowej, którą zamierzał osiągnąć lub osiągnął. Jeśli na skutek tego dojdzie do ujawnienia zaległości podatkowej, podatnik będzie zobowiązany do zapłaty odsetek za zwłokę. Nie przewiduje się natomiast dodatkowych sankcji finansowych. Najistotniejszą formą oddziaływania klauzuli ma być prewencja. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania powinna pełnić w systemie prawnym funkcję środka specjalnego przeznaczenia, wykorzystywanego w sytuacjach nadzwyczajnych, gdy zawodzą inne, standardowe środki służące przeciwdziałaniu unikania opodatkowania.

Jedynym organem uprawnionym do stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowaniu powinien być Minister Finansów. Dotyczy to także podatków gminnych. W tym ostatnim przypadku klauzula mogłaby być stosowana tylko z inicjatywy gminnego organu podatkowego, właściwego do wymierzania i poboru danego podatku.

Należy wprowadzić instytucje prawne i rozwiązania zapewniające podatnikowi jak najwyższy stopień bezpieczeństwa prawnego towarzyszącego stosowaniu klauzuli. Oprócz standardowych gwarancji, takich jak np. prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego

na decyzję o zastosowaniu klauzuli, należy zapewnić podatnikom możliwość uprzedniego uzyskania od administracji podatkowej informacji (opinii) o ocenie prawnej planowanej(-ych) transakcji w kontekście klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Ponadto, w razie zastosowania klauzuli przez administrację podatkową, z mocy prawa powinno następować wstrzymanie wykonania decyzji aż do upływu terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego lub – w razie jej wniesienia – aż do wydania prawomocnego orzeczenia sądowego. Wyłączona będzie możliwość nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom podatkowym wydanym w oparciu o klauzulę.

Należy też powołać niezależną od administracji podatkowej radę konsultacyjną, która będzie opiniowała zasadność zastosowania klauzuli w konkretnej sprawie. Skład i sposób wyłaniania kandydatów powinien zapewnić maksymalną kompetencję i bezstronność jej działania. Zdecydowaną większość członków rady powinny stanowić osoby zajmujące się zawodowo stosowaniem prawa podatkowego.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania była już elementem polskiego porządku prawnego. Została wprowadzona do ustawy – Ordynacja podatkowa z dniem 1 stycznia 2003 r. w następującym brzmieniu:

„Art. 24b. § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, 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.

§ 2. Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych.”

Trybunał Konstytucyjny²³⁷ orzekł, że art. 24b § 1 o.p. jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP. Trybunał stwierdził, że zawarta w art. 24b § 1 o.p. klauzula generalna dotycząca obejścia prawa podatkowego nie spełnia konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji, a w konsekwencji narusza podstawowe elementy kształtujące treść zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) i nie realizuje wymogu należytego ustalenia ustawowo określonych elementów zobowiązań podatkowych (art. 217 Konstytucji). Co istotne jednak, Trybunał Konstytucyjny stwierdził

²³⁷ Wyrok z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03).

też, „(...) iż nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych samo zjawisko normatywnej reakcji prawodawcy wobec negatywnych - z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa - zjawisk gospodarczych, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników, także jeżeli przybrałaby ona postać „ogólnej normy obejścia prawa podatkowego”. Trybunał zatem nie wykluczył dopuszczalności wprowadzenia klauzuli do polskiego systemu podatkowego. Wiele zaś wskazuje obecnie na to, że dalsze powstrzymywanie się od jej wprowadzenia jest nieuzasadnione, ponieważ wywołuje zbyt wiele niekorzystnych skutków społecznych.

Mamy współcześnie do czynienia z nasilającym się zjawiskiem unikania opodatkowania. Niweczy ono realizację konstytucyjnej zasady równości opodatkowania, która powinna być przestrzegana nie tylko na płaszczyźnie stanowienia, ale także na płaszczyźnie stosowania prawa.²³⁸ Obowiązkiem państwa jest przeciwdziałanie sytuacji, w której o wysokości realnego obciążenia podatkowego przesądza nie ekonomiczna treść zjawisk gospodarczych, ale celowo sztuczna ich fasada, ukształtowana w taki sposób, który pozwala uniknąć lub znacznie zmniejszyć ciężar opodatkowania. Podatnik, który unika opodatkowania, znajduje się – mimo braku uzasadnienia gospodarczego - w ekonomicznie lepszym położeniu na tle innych, co przeczy zasadzie równości i zaburza mechanizmy konkurencji rynkowej. Z tego powodu unikanie opodatkowania jest zjawiskiem groźnym nie tylko dla finansów publicznych.

Ustawodawca stara się zapobiegać unikaniu opodatkowania różnymi metodami. Reagując na rozpoznane już występujące w praktyce techniki wykorzystywania rozmaitych instrumentów prawnych do sztucznego obniżania należnych zobowiązań podatkowych, wprowadza przepisy szczegółowe, wymierzone przeciwko konkretnym typom działań. Jednakże taka taktyka okazuje się współcześnie niewystarczająca, gdyż metody unikania opodatkowania są coraz bardziej finezyjne i pomysłowe. Spektrum zachowań mieszczących się w tej sferze jest bardzo szerokie²³⁹. Wspólną ich cechą jest to, że - mimo iż są legalne - prowadzą do obniżenia obciążenia podatkowego poniżej poziomu uznawanego przez

²³⁸ A. Olesińska, Klauzula ..., *op. cit.*, s. 360.

²³⁹ O granicach pomiędzy optymalizacją a unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania m.in.: P. Karwat, Obejście ..., *op. cit.*, s. 18 i nast.; A. Wrzesińska-Nowacka, Granice między unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od niego na tle wybranych orzeczeń sądów administracyjnych, (w:) Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego, M. Münnich, A. Zdunek (red.), Lublin 2012, s. 173 i n.; A. Ladziński, Prawne granice optymalizacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 4 i n.; K. Wójtowicz-Janicka, Optymalizacja podatkowa w doktrynie i orzecznictwie, (w:) Optymalizacja podatkowa, Ł. Mazur (red.), Warszawa 2012, s. 15-24; A. Nita, Czynniki czasu w prawie podatkowym, Gdańsk 2007, s. 79-84; G.T. Pagone, Tax Planning or Tax Avoidance? „Australian Tax Review” 2000, vol. 29, June, s. 96-119.

ustawodawcę za adekwatny²⁴⁰ (lub choćby akceptowalny), w sytuacji gdy ustawodawca takiej możliwości nie zakładał. Niemożliwe do przewidzenia są schematy działań, które zostaną w przyszłości opracowane i zastosowane przez podatników celem sztucznej minimalizacji obciążeń podatkowych. Dlatego też niemożliwe jest zaprojektowanie regulacji szczegółowych, które byłyby skierowane przeciwko konkretnym typom niepożądanych działań. W rezultacie stało się niezbędne wprowadzenie regulacji na tyle ogólnej, że obejmie ona swym zasięgiem także i te działania, które podkopują prawidłowe funkcjonowanie systemu podatkowego, lecz ich kształt nie jest jeszcze dzisiaj możliwy do przewidzenia.

Tego typu klauzule są stosowane na świecie od wielu dziesięcioleci, a obecnie stają się coraz bardziej rozpowszechnionym prawnym narzędziem wykorzystywanym do zwalczania zjawiska unikania opodatkowania. Polska należy do stosunkowo nielicznej grupy państw, w których nie ma ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jej przyjęcie jest jednym z zalecanych przez Komisję Europejską środków przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w zakresie podatków dochodowych [Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE)]²⁴¹. Komisja zachęca państwa członkowskie do wprowadzenia do ich przepisów krajowych następującej klauzuli:

„Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej”²⁴².

Warto też wskazać, że 27 stycznia 2015 r. Rada Unii Europejskiej wprowadziła klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania do dyrektywy 2011/96 z dnia 30 listopada 2011 r.²⁴³ dotyczącej transakcji między spółkami powiązаныmi (tzw. *parent-subsidiary*)²⁴⁴. Nowy art. 1 ust. 2 dyrektywy 2011/96 stanowi: „Państwa członkowskie nie przyznają korzyści wynikających z niniejszej dyrektywy jednostkowemu uzgodnieniu ani seryjnym uzgodnieniom, w przypadku których głównym celem lub jednym z głównych celów wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel niniejszej

²⁴⁰ Zob. B. Brzeziński, A. Olesińska, Klauzula normatywna zapobiegania unikaniu opodatkowania, (w:) Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009, s. 290.

²⁴¹ Dz. Urz. UE L 338/41 z 12.12.2012.

²⁴² Rekomendowana przez Komisję klauzula w wersji angielskojęzycznej brzmi: „An artificial arrangement or an artificial series of arrangements which has been put into place for the essential purpose of avoiding taxation and leads to a tax benefit shall be ignored. National authorities shall treat these arrangements for tax purposes by reference to their economic substance”.

²⁴³ Dz. Urz. UE L 345 z 29 grudnia 2011.

²⁴⁴ Dyrektywa Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 21 z 28.1.2015, s. 1-3).

dyrektywy, w związku z czym – zważywszy na wszystkie stosowne fakty i okoliczności – takie jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste.” Państwa członkowskie są zobowiązane implementować te postanowienia do krajowych porządków prawnych do końca 2015 r.

Nie kwestionując prawa podatników do optymalizacji ich obciążeń podatkowych, zasadne jest wprowadzenie ogólnej normy, która przeciwdziałałaby unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystywanie przez podatników sztucznych, choć formalnie zgodnych z prawem konstrukcji zmierzających do osiągnięcia korzyści podatkowych. Taka jest właśnie istota klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

Mimo iż jest to typ normy bardzo rozpowszechniony na świecie, to nie doszło jeszcze do ukształtowania się jednego wzorca normatywnego, który byłby powszechnie stosowany. Obserwacja rozwiązań przyjętych w innych państwach pozwala stwierdzić, iż tego typu regulacje najczęściej posługują się takimi kryteriami, jak: celowość działania podatnika zmierzającego do osiągnięcia korzyści podatkowej; wskazanie, że cel ten był głównym lub jedynym motywem działania; sztuczność lub nienaturalność, względnie brak gospodarczego uzasadnienia podjętych działań; sprzeczność z intencjami ustawodawcy.²⁴⁵ Niejednokrotnie norma wprowadza też element kwalifikujący w postaci oceny, że nastąpiło nadużycie lub obejście prawa, względnie mowa jest o uniknięciu podatku.²⁴⁶

Z natury rzeczy klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania musi posługiwać się pojęciami nieostrymi, o nie do końca sprecyzowanej treści, gdyż jej funkcja polega właśnie na zapewnieniu normatywnej reakcji na te działania, które skoro jeszcze nie są rozpoznane, to i nie mogą być normatywnie szczegółowo dookreślone. Mając zatem na celu tę jej funkcję, należy zarazem podkreślić, że normatywna konstrukcja klauzuli musi uwzględniać zalecenia wynikające z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03). W tym kontekście zaprojektowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania jest zadaniem bardzo trudnym, ale wykonalnym. Zastrzeżenia sformułowane przez Trybunał, godne nadal największej uwagi²⁴⁷, należy jednak traktować jako wysoko

²⁴⁵ W art. 38 Modelowego kodeksu podatkowego Międzynarodowego Funduszu Walutowego (Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000), wskazuje się, że organy podatkowe mogą, ustalając obciążenie podatkowe, nie brać pod uwagę transakcji, które nie mają istotnego znaczenia gospodarczego (innego niż jego wpływ na zobowiązanie podatkowe) lub zmienić klasyfikację transakcji, dostosowując ją do rzeczywistego stanu rzeczy, jeśli ich forma nie odzwierciedla ich istoty.

²⁴⁶ A. Olesińska, Klauzula ..., *op.cit.*, s. 295-296.

²⁴⁷ Na temat możliwości wprowadzenia do polskiego systemu prawa klauzuli generalnej omawianego tu typu w świetle standardów konstytucyjnych interesująco i wnikliwie wypowiedziała się ostatnio T. Dębowska-Romanowska, Uwarunkowania konstytucyjne dopuszczalności wprowadzenia klauzul antyabuzyjnych jako ogólnych instytucji materialnego prawa podatkowego, (w:) Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku.

postawiony próg wymagań co do jakości regulacji przeciwko unikaniu opodatkowania, a nie jako argumenty przemawiające przeciwko jej wprowadzeniu²⁴⁸. Sam Trybunał Konstytucyjny zresztą w swoim orzeczeniu nie przekreślił możliwości wprowadzenia do polskiego systemu prawnego regulacji omawianego tu typu. Zbudowanie poprawnej i akceptowalnej – w szczególności z konstytucyjnego punktu widzenia - klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania jest możliwe.

Hipoteza normy pełniącej funkcję klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania powinna wskazywać, jakiego rodzaju działania podatnika mogą zostać zakwestionowane przez organ podatkowy, w konsekwencji czego nie przyniosą one podatnikowi zamierzonego przez niego rezultatu podatkowego.²⁴⁹

Działanie, przeciwko któremu wymierzona jest norma, w terminologii powszechnie obecnie stosowanej w piśmiennictwie i orzecznictwie nazywane jest najczęściej „unikaniem opodatkowania”. Hipoteza normy winna być tak skonstruowana, aby scharakteryzować i objąć wszelkie potencjalne przejawy zjawiska uznawanego przez ustawodawcę za „unikanie opodatkowania”, a poza jej zakresem pozostały działania mieszczące się w sferze akceptowanego przez ustawodawcę planowania podatkowego, czy też optymalizacji podatkowej. Prawie we wszystkich państwach stosujących klauzulę można spotkać deklaracje (formułowane przez administrację skarbową i orzecznictwo lub choćby przez jedno z nich) o przysługującym podatnikowi prawie do takiego układania swoich spraw, aby zapłacić jak najniższy podatek. Nie jest ono jednak nieograniczone. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania wyznacza granicę pomiędzy tym, co dopuszczalne a tym, co wykracza poza tak rozumianą swobodę minimalizowania własnych obciążeń podatkowych. Granica ta wyznaczana jest w ten sposób, że prawo nie odpowiada na pytanie, co jest dopuszczalną optymalizacją podatkową, lecz za pomocą ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wskazuje, co nią już nie jest.²⁵⁰

Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu, I. Czaja–Hliniak (red.), Kraków 2012, s. 91-106 oraz wcześniej w książce: Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną, Warszawa 2010, s. 147-150. Wcześniej sceptycznie na temat dopuszczalności wprowadzenia klauzuli w Polsce (przez pryzmat wymogów sformułowanych przez TK) wypowiedzieli się M. Kalinowski, M. Pakulska, Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5, s. 23-24.

²⁴⁸ O perspektywach zmiany stanowiska Trybunału Konstytucyjnego w zakresie możliwości wprowadzenia klauzuli ogólnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania zob. B. Brzeziński, Zagadnienie konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania, (w:) Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla, Warszawa 2012, s. 679 i n.

²⁴⁹ A. Olesińska, Klauzula ..., *op. cit.*, s. 296.

²⁵⁰ *Ibidem*, s. 297.

Projekt klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania oraz zespół instytucji obudowujących zawarty jest już obecnie w przygotowanym przez Ministerstwo Finansów projekcie ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów, nr UD 154). W toku prac nad nową ordynacją podatkową będzie należało wziąć pod uwagę wnioski płynące z przebiegu procesu legislacyjnego dotyczącego projektu nr UD 154. Jeśli klauzula przewidziana w tym projekcie zostanie uchwalona, w toku prac nad nową ordynacją podatkową konieczne będzie także uwzględnienie doświadczeń związanych z jej obecnością w systemie prawnym i ewentualnym stosowaniem.

7. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego

Nowa ordynacja podatkowa powinna zachować jako zasadę możliwość zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego zarówno przed wydaniem decyzji wymiarowej, jak i po wydaniu takiej nieostatecznej decyzji. Regulacja ta wymaga jednak uporządkowania w celu zwiększenia jej efektywności, jak również w celu zwiększenia ochrony praw podatników.

Obowiązujące regulacje odwołują się do nieostrego kryterium uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego. Należy podjąć próbę dookreślenia przesłanek dokonania zabezpieczenia poprzez odwołanie się do bardziej precyzyjnych okoliczności wskazujących, że zabezpieczenie jest uzasadnione²⁵¹. W zakresie przesłanek zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego istnieje liczne orzecznictwo sądów administracyjnych, jednak w dalszym ciągu niezbędne jest, na poziomie ustawowym, wskazanie przypadków, w których takie zabezpieczenie może być wykonane. Obecnie zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego bywa niekiedy wykorzystywane w celu zawieszenia biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego, nawet w sytuacji, w której nie istnieją realne podstawy do dokonania zabezpieczenia.

Decyzja o zabezpieczeniu i jej wykonanie wywołuje daleko idące konsekwencje w sytuacji majątkowej zobowiązanego, porównywalne nawet z działaniami egzekucyjnymi. Kontrola legalności takiego działania, nawet w kontekście roszczeń odszkodowawczych za bezprawne działania organów państwa, jest konieczna. Zatem należy zrezygnować z instytucji wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu po wydaniu decyzji wymiarowych, w celu poddania

²⁵¹ Przesłanki dokonania zabezpieczenia były przedmiotem wyroku TK z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12) oraz licznych orzeczeń sądów administracyjnych (np. wyroki: WSA w Szczecinie z 26 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 1517/13, Lex nr 1490145; WSA w Gdańsku z 3 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 340/14, Lex nr 1484909).

pełnej kontroli legalności zabezpieczenia, zarówno w trybie administracyjnym, jak sądowym²⁵². Obecny stan prawny uniemożliwiający kontrolę jest daleki od standardów, jakie wyznaczają także normy konstytucyjne (prawo do odszkodowania, prawo do sądowej kontroli działań administracji).

Obowiązujące rozwiązania dotyczące ustanowienia hipoteki przymusowej i zastawu skarbowego zawarte w ordynacji podatkowej dotyczą *de facto* technicznych działań zabezpieczających, czyli działań właściwych dla postępowania zabezpieczającego uregulowanego w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zatem nowe rozwiązania powinny prowadzić do przeniesienia regulacji dotyczącej technicznej strony zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W ustawie ordynacja podatkowa pozostawione zostałyby regulacje dotyczące przesłanek dokonania zabezpieczenia i przesłanek wydania decyzji o zabezpieczeniu. W ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji uregulowano by „techniczną” stronę dokonania zabezpieczenia, a więc wydanie zarządzenia zabezpieczenia i wykonanie tego zarządzenia.

8. Odpowiedzialność podatkowa i następstwo prawne

Zagadnienia odpowiedzialności podatkowej i następstwa prawnego powinny zostać uregulowane w oparciu o dotychczasowy model regulacji. Dotychczasowe zasady dotyczące odpowiedzialności podatkowej i następstwa prawnego będą utrzymane z jednoczesnym uporządkowaniem materii normatywnej, wyeliminowaniem dostrzeżonych wadliwości i nadmiernego skomplikowania regulacji w niektórych obszarach. Rezultatem powinna być merytoryczna poprawa rozwiązań, zmniejszenie kazuistyki oraz uproszczenie procedur.

W zakresie odpowiedzialności podatkowej należy:

- wyeliminować odpowiedzialność płatnika za podatek niepobrany w sytuacjach, gdy jego błąd jest niezawiniony²⁵³;
- wprowadzić przepis kompetencyjny dla rad gmin umożliwiający im ustanawianie płatników w podatkach lokalnych, z uwzględnieniem obligatoryjnego wynagrodzenia;

²⁵² Kwestia kontroli decyzji o zabezpieczeniu była przedmiotem wyroku TK z dnia 20 grudnia 2005 r. (sygn. akt SK 68/03), OTK-A 2005, nr 11, poz. 138 oraz uchwały NSA z dnia 24 października 2011 r. (sygn. akt I FPS 1/11), jednak pozostają aktualne poglądy zaprezentowane w literaturze uzasadniające konieczność poddania tej decyzji kontroli sądowoadministracyjnej - por. I. Krawczyk, Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu, „Prawo i Podatki” 2007, nr 1.

²⁵³ Na problemy z tym związane zwrócono uwagę w postulacie 4. wspólnego stanowiska Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej oraz Krajowej Izby Doradców Podatkowych dotyczącego założeń kompleksowej regulacji ustawowej, która zastąpi ordynację podatkową (pismo z dnia 26 stycznia 2015 r. skierowane do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego).

obecnie organy uchwałodawcze gmin mogą zarządzać pobór w drodze inkasa, co jednak – z uwagi na brak odpowiedzialności inkasenta za podatek niepobraný – nie zapewnia prawidłowego poboru niektórych należności (np. opłata miejscowa, uzdrowskowa);

- ustanowić odpowiedzialność zapisobierców zwykłych (w pewnym zakresie także windyacyjnych), jako osób trzecich, za zaległości podatkowe spadkodawcy (w miejsce martwej dziś regulacji ustanawiającej zapisobierców następcami prawnymi);

- ustanowić odpowiedzialność pozostałego przy życiu współmałżonka za należność wynikającą ze wspólnego rozliczenia małżonków (takie rozwiązanie przewiduje projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów, nr UD 154);

- wyłączyć odpowiedzialność z majątku objętego wspólnością majątkową małżeńską w wypadku osób trzecich (osoby trzecie będą ponosić odpowiedzialność tylko majątkiem osobistym);

- usunąć niektóre „martwe” regulacje z zakresu odpowiedzialności osób trzecich (np. art. 111 o.p. przewidujący odpowiedzialność członków rodziny podatnika);

- poszerzyć katalog osób trzecich o komandytariusza (z zastrzeżeniem, że jego odpowiedzialność będzie ograniczona do wysokości sumy komandytowej tak jak w art. 111 k.s.h.);

- ustanowić zasadę, że organ podatkowy odstępuje od orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej w uzasadnionych przypadkach (takie rozwiązanie przewidywały przepisy obowiązujące przed wejściem w życie ordynacji podatkowej ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.);

- uporządkować, a częściowo zmodyfikować rozwiązania proceduralne związane z orzekaniem o odpowiedzialności osób trzecich, w tym m.in. w pewnym zakresie dopuścić możliwość weryfikacji wysokości należności podatkowej w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej, a w pewnych sytuacjach dopuścić udział osoby trzeciej w charakterze strony już na etapie postępowania podatkowego prowadzonego wobec podatnika.

Regulacja następstwa prawnego powinna co do zasady opierać się na zasadach przyjętych w obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej. Zachowując model istniejących dziś rozwiązań, należy jednak zweryfikować niektóre z przyjętych obecnie zasad dotyczących

następstwa prawnego spadkobierców. Aktualnie obowiązujące przepisy o następstwie prawnym spadkobierców są częściowo niespójne, niejednoznaczne i zawierają luki.

Celem nowej ustawy powinno być uregulowanie następstwa prawnego na częściowo nowych, spójnych zasadach. Podstawową zmianą w tym zakresie powinno być wprowadzenie zasady, że przejmują oni wszelkie przewidziane w przepisach prawa i obowiązki zmarłego, z wyrażnie określonymi w przepisach wyłączeniami. Oprócz tego należy zmniejszyć kazuistykę rozwiązań oraz uprościć i uelastyczyć rozwiązania proceduralne.

Katalog następców prawnych podatnika powinien zostać uzupełniony o podmiot, który nabył przedsiębiorstwo lub jego część w drodze zapisu windykacyjnego.²⁵⁴ Doprecyzowania wymaga zagadnienie następstwa prawnego w razie śmierci płatnika i inkasenta. Należy w tym zakresie również przyjąć zasadę, że spadkobiercy przejmują wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy jako podatnika, płatnika, inkasenta, od której to zasady wyjątki będą mogły być przewidziane przez przepis szczególny.

Wymagają modyfikacji również zasady dotyczące zwrotu nadpłat spadkobiercom. Uprawnienie spadkobierców do zwrotu nadpłat nie powinno być uzależnione od złożenia przez nich zgodnego oświadczenia woli co do sposobu podziału kwoty, gdyż reguła taka stanowi dla (przynajmniej niektórych) spadkobierców swoistą pułapkę w sytuacji, gdy nie wszyscy mogą lub chcą złożyć takie oświadczenie.²⁵⁵

Zakres informacji, co do których potencjalni spadkobiercy mogą uzyskać zaświadczenie, należy w nowej ordynacji rozszerzyć między innymi o wysokość nadpłat oraz informację co do innych praw, które przysługiwały spadkodawcy. Obecna regulacja, pozwalająca spadkobiercom ubiegać się o informację wyłącznie o wysokości zaległości podatkowych spadkodawcy, jest niewystarczająca. Spadkobiercy powinni mieć możliwość uzyskania szybkiego i szerokiego dostępu do informacji o prawach i obowiązkach podatkowych spadkodawcy po to, aby móc racjonalnie podjąć decyzję o przyjęciu (i sposobie przyjęcia) spadku, względnie o jego odrzuceniu.

9. Deklaracje podatkowe

²⁵⁴ Zob. S. Babiarz, Następstwo prawne nabywcy spadku w prawie podatkowym, „Prawo i Podatki” 2009, nr 3, s. 26 i podaną tam literaturę oraz orzecznictwo.

²⁵⁵ *Ibidem*, s. 526. Zmiany w tym zakresie przewiduje również projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów, nr UD 154).

Materia deklaracji podatkowych i korekt tych deklaracji powinna być uregulowana kompleksowo w odrębnym rozdziale.²⁵⁶ Dokonywanie korekt deklaracji z urzędu przez organ podatkowy pozostałoby w przepisach poświęconych czynnościom sprawdzającym.

Aktualnie charakter prawny deklaracji podatkowych budzi istotne wątpliwości w doktrynie prawa podatkowego²⁵⁷.

W obowiązującym stanie prawnym (art. 3 pkt 5 o.p.) pod pojęciem deklaracji podatkowej rozumie się zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania zobowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Rozszerzenie zakresu pojęcia deklaracji (o zestawienia) przewiduje projekt ustawy zmieniającej ordynację podatkową (nr UD 154). Definicja deklaracji obejmuje zatem szeroki zakres „instrumentów” o charakterze sprawozdawczym.

Zauważyć jednak należy, że tylko dwa rodzaje deklaracji uzyskały szczególny charakter ze względu na skutki prawne, jakie wywołują. Z art. 21 § 2 o.p. wynika bowiem domniemanie zgodności z prawdą wysokości podatku wykazanego w deklaracji podatkowej. Z kolei art. 21 § 5 o.p. reguluje zasadę wymiaru podatku zgodnie z danymi wynikającymi z deklaracji.

Uregulowane w art. 21 § 2 o.p. domniemanie zgodności z prawdą należy odnieść również do innych niż kwota podatku danych zawartych w deklaracji (np. podstawy opodatkowania, kwoty odliczeń itp.). Ponadto należy dodać regulację, zgodnie z którą pozostałe deklaracje (inne niż uregulowane aktualnie w art. 21 § 2 i 5 o.p.) korzystałyby również z ochrony prawnej. Wymagane jest zatem kompleksowe uregulowanie deklaracji podatkowych poprzez prawne zagwarantowanie takiej ochrony, a zarazem wprowadzenie zasady skuteczności oraz domniemania rzetelności wszystkich deklaracji podatkowych, a nie tylko deklaracji związanych z samoobliczeniem lub będących podstawą do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

²⁵⁶ Warto zauważyć, że takie uregulowanie problematyki deklaracji podatkowych w osobnym rozdziale aktu prawnego regulującego ogólne prawo podatkowe jest właściwe zarówno niemieckiej, jak i austriackiej ordynacji podatkowej. Por. §§ 149 – 153 (rozdział 2.2.) niemieckiej ordynacji podatkowej (Abgabenordnung), a także §§ 133 – 140 (rozdział 4.C.4) austriackiej ordynacji podatkowej (Bundesabgabenordnung).

²⁵⁷ Zob. B. Brzeziński, Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, „Prawo i Podatki” 2005, nr 1; H. Dzwonkowski, Charakter prawny deklaracji podatkowych (Zagadnienia podstawowe), „Państwo i Prawo” 1999, nr 2; H. Dzwonkowski, Charakter prawny deklaracji podatkowych, „Prawo i Podatki” 2006, nr 5 (polemika z B. Brzezińskim), a także odpowiedź B. Brzezińskiego, Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, *ibidem*; B. Brzeziński, Informacje i dokumentacja w prawie podatkowym, (w:) B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009, s. 295 i n.; C. Kosikowski, Komentarz do art. 3 Ordynacji podatkowej, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013; R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2006, s. 305 i n.

Należy wprost wskazać, że deklaracja złożona po terminie korzysta z domniemania rzetelności.

Nie jest uzasadnione precyzowanie w ordynacji podatkowej przepisów dotyczących deklaracji jako podstawy do wystawienia tytułu wykonawczego. Jest to bowiem materia postępowania egzekucyjnego w administracji, której aktualnie poświęcony jest art. 3a u.p.e.a.

Korekta deklaracji podatkowej powinna mieć taki sam charakter prawny jak sama deklaracja. Zasadą powinno być, że złożenie korekty deklaracji podatkowej wywołuje takie same skutki prawne jak złożenie deklaracji podatkowej. Należy zatem dodać, w szczególności, regulację, zgodnie z którą do korekty deklaracji stosuje się odpowiednio przepisy regulujące skuteczność oraz domniemanie rzetelności deklaracji (aktualnie uregulowane w art. 21 § 2 o.p. oraz w art. 21 § 5 o.p.), co w istocie będzie oznaczało, że korekta deklaracji będzie miała taki sam charakter prawny jak sama deklaracja.

Na uwagę zasługuje propozycja zawarta w nowelizacji ordynacji podatkowej (nr UD 154) przewidująca brak skutku prawnego korekty złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty (projekt art. 81b § 2a). Problem skuteczności korekty deklaracji podatkowej uwidocznił się w praktyce organów podatkowych oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych, gdyż korekcie deklaracji *in minus*, składanej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, odmówiono skutków prawnych. Zaznaczyć jednak należy, że w obowiązującym stanie prawnym brak skutków prawnych korekty *in minus* nie wynika wprost z przepisów prawa. Wyraźnie z przepisów prawa powinny wynikać wyjątki, w których korekta deklaracji nie wywołuje skutków prawnych.

Należy wprowadzić ograniczenie uprawnienia do skorygowania deklaracji ze względu na upływ terminu przedawnienia wymiaru.²⁵⁸

Należy również zagwarantować czas do korekty po kontroli podatkowej, a przed wszczęciem postępowania podatkowego. Postępowanie podatkowe w zakresie pokrywającym się z zakresem kontroli podatkowej, co do zasady, powinno być inicjowane dopiero po upływie określonego czasu od daty zakończenia kontroli. Kontrolowany po zakończeniu kontroli podatkowej powinien mieć bowiem zagwarantowany określony czas, w którym może dokonać korekty deklaracji. W okresie tym organ podatkowy nie powinien wszczynać postępowania podatkowego, a to w celu umożliwienia kontrolowanemu skorzystania z

²⁵⁸ Ograniczenie takie obowiązuje także w innych państwach, np. na Węgrzech (węgierska ustawa 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről zawiera obszerną regulację dotyczącą korekt deklaracji podatkowych).

uprawnienia do skorygowania deklaracji podatkowej. Zbyt wczesne wszczęcie postępowania podatkowego pozbawiłoby podatnika prawa do złożenia korekty deklaracji.²⁵⁹

Uporządkowania wymagają kwestie związane z korektą deklaracji podatkowej w trakcie postępowania podatkowego. Zauważyć należy, że aktualnie w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez organy kontroli skarbowej kontrolowany może złożyć skuteczną korektę deklaracji podatkowej w ostatniej fazie tego postępowania, tuż przed wydaniem decyzji podatkowej, w terminie przewidzianym do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 14c ust. 2 w zw. z art. 24 ust. 4 u.k.s.). Podkreślenia wymaga to, że skorygowanie deklaracji następuje w takiej sytuacji w toku postępowania kontrolnego, które jest postępowaniem o charakterze jurysdykcyjnym i może zakończyć się wydaniem decyzji podatkowej. Uprawnienie takie nie przysługuje natomiast stronie w postępowaniu podatkowym. W terminie wynikającym z art. 200 § 1 o.p. strona nie może dokonać skutecznego skorygowania deklaracji podatkowej. Wyposażenie organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej w uprawnienie do wydawania decyzji podatkowych, w których następuje określenie wysokości zobowiązania podatkowego, pozwala na porównywanie obu wskazanych procedur administracyjnych (podatkowej i kontrolnej). Wskazane powyżej odmienności w procedurach ujętych w ustawie o kontroli skarbowej oraz w ordynacji podatkowej skutkują zróżnicowanym traktowaniem kontrolowanych w postępowaniu kontrolnym i stron postępowania podatkowego uregulowanego w Dziale IV o.p.

Uregulowania wymagają zasady składania deklaracji podatkowej oraz jej korekty w przypadku solidarnego obowiązku podatkowego.

Uregulowania wymaga również kwestia przyznania uprawnienia do złożenia korekty deklaracji podatkowej spółki cywilnej przez osobę, która była współnikiem tej spółki w chwili jej rozwiązania²⁶⁰.

W rozdziale poświęconym deklaracjom podatkowym powinny znaleźć się przepisy o składaniu deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej, które dotyczyć powinny również korekt deklaracji. Przepisy dotyczące deklaracji podatkowych oraz ich korekt powinny być realizowane z wykorzystaniem usług i funkcjonalności wdrożonych w projekcie

²⁵⁹ Zob. Informacja o wynikach kontroli: Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy i izby skarbowe. Najwyższa Izba Kontroli, KBF-4101-06-00/2013, Nr ewid. 26/2014/P/13/039KBF, Warszawa, 3 czerwca 2014, s. 28; P. Pietrasz, Komentarz do art. 165 Ordynacji podatkowej, (w:) C. Kosikowski. L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013.

²⁶⁰ Zob. H. Dzwonkowski, Zmiany w Ordynacji. Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, Warszawa, 8 stycznia 2013 r.

e-Deklaracje²⁶¹. Celem głównym (strategicznym) tego projektu jest usprawnienie (zoptymalizowanie) procesów wymiany informacji między administracją podatkową a jej interesariuszami.

Takie same zasady dotyczące składania deklaracji i ich korekty, w tym za pomocą środków komunikacji elektronicznej, dotyczyć powinny podatkowych organów państwowych oraz samorządowych²⁶².

Podkreślenia wymaga to, że korekta deklaracji nie może modyfikować decyzji podatkowej, co jest związane w szczególności z zasadą trwałości decyzji podatkowej. Ponadto regułą jest, że wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego kończy samoobliczenie podatku przez podatnika. Dopuszczenie możliwości korygowania decyzji podatkowej, nawet w zakresie, jaki nie był kwestionowany tą decyzją, poprzez złożenie korekty deklaracji podatkowej mogłoby wywołać kolejne negatywne konsekwencje, w szczególności związane z ustaleniem, czy rzeczywiście materia, do której odnosi się korekta, nie była kwestionowana taką decyzją. Dlatego też nie jest zasadna realizacja postulatu, zgodnie z którym podatnik miałby możliwość złożenia korekty deklaracji podatkowej za okres objęty decyzją wydaną przez organ podatkowy w zakresie, jaki nie był kwestionowany decyzją²⁶³.

Procesową zasadę przesyłania do właściwego organu podatkowego podań wniesionych do organu niewłaściwego należy odnieść również do deklaracji podatkowej oraz jej korekty.

10. Solidarność w prawie podatkowym

Podstawą projektowanych w nowej ustawie regulacji związanych z solidarnością zobowiązania podatkowego oraz solidarną odpowiedzialnością za takie zobowiązanie powinno być założenie, iż na gruncie prawa podatkowego uprawnienie wierzyciela powinno być w tym zakresie ściśle reglamentowane. W praktyce bowiem ukształtowanie zobowiązania lub odpowiedzialności w sposób solidarny jest, z punktu widzenia zobowiązanych, instytucją dotkliwą, zwłaszcza wtedy, gdy ich związek z innym podmiotem zobowiązanym solidarnie nie jest wystarczająco silny. Jednocześnie w tych przypadkach, gdy zobowiązanie zostało ukształtowane w sposób solidarny, nie może być to uprawnienie o charakterze pozornym nie możliwe do realizacji z przyczyn formalnych.

²⁶¹ <http://www.epodatki.mf.gov.pl/projekt-e-deklaracje-2>

²⁶² Zob. Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości, Lewiatan, Warszawa, kwiecień 2014, s. 78.

²⁶³ *Ibidem*, s. 79.

W nowej ustawie konieczne jest odrębne i precyzyjne uregulowanie sytuacji występowania w prawie podatkowym wielości dłużników oraz wielości wierzycieli, ale także zasadne jest dokonanie przeglądu innych aktów prawnych z zakresu prawa podatkowego, w których solidarność występuje. Uwaga ta odnosi się w szczególności do solidarności zobowiązania podatkowego w zakresie podatków obciążających władanie nieruchomościami (od nieruchomości, rolny, leśny). Na gruncie tych świadczeń niezrozumiała z punktu widzenia podatników jest sytuacja, w której posiadając udział we współwłasności gruntu czy budynku, zobowiązani są oni na zasadzie solidarności do odpowiadania za całość zobowiązania podatkowego związanego z przedmiotem opodatkowania. Z drugiej strony solidarność jest wykorzystywana również w podatku od towarów i usług oraz w zakresie należności celnych, przede wszystkim w celu zabezpieczenia skutecznej realizacji tych świadczeń.

Nie jest zasadne przenoszenie do nowej ustawy w mechaniczny sposób instytucji cywilnoprawnych zobowiązań solidarnych. Należy uwzględnić specyfikę instytucji występujących w prawie podatkowym, co przemawia za doregulowaniem, w kontekście solidarności długu i wierzytelności, pozycji prawnej zarówno zobowiązanego, jak i wierzyciela. Zasadą powinno przy tym pozostać, iż solidarność zobowiązania i odpowiedzialności w prawie podatkowym musi wynikać wprost z przepisów o randze ustawy.

Konieczne jest też uwzględnienie w nowej regulacji zróżnicowania w zakresie stosowania tej instytucji występującego w przepisach szczególnych, gdzie z jednej strony mówi się o solidarności zobowiązania podatkowego i co za tym idzie, mającej identyczny charakter odpowiedzialności za to zobowiązanie, a z drugiej - o solidarnej odpowiedzialności dotyczącej cudzego długu. Są to dwie odrębne sytuacje, które muszą być w sposób możliwie precyzyjny uregulowane.

Aktualnie w niewielkim zakresie ordynacja podatkowa reguluje zagadnienie związane z powstaniem zobowiązania o charakterze solidarnym, a zwłaszcza w tych sytuacjach, gdy konieczne jest do tego wydanie i doręczenie decyzji. Uwaga ta dotyczy zresztą generalnie postępowań podatkowych, których wynikiem jest wydanie decyzji stanowiącej podstawę do dochodzenia odpowiedzialności o charakterze solidarnym. W tym zakresie szczególnie ważne jest zapewnienie skuteczności tych procedur w przypadku braku możliwości identyfikacji wszystkich dłużników zobowiązanych w sposób solidarny. Jednocześnie, celem ochrony praw podatników, w ustawie należy wskazać (nawet przy pomocy klauzul generalnych), przypadki, w których organ podatkowy będzie mógł odstąpić od obowiązku prowadzenia postępowania podatkowego i wydawania decyzji adresowanych do wszystkich potencjalnie zobowiązanych

w sposób solidarny podmiotów. Sytuacja taka jest uzasadniona np. wtedy, gdy przy dołożeniu należytej staranności nie jest możliwe ustalenie wszystkich podmiotów zobowiązanych solidarnie.

Podobnie niedoregulowane są takie zagadnienia, jak np. sposób składania i korygowania deklaracji przez podatników solidarnie zobowiązanych do zapłaty, skutki udzielania na wniosek niektórych z nich ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, czy też zaistnienia jedynie wobec niektórych z nich przesłanek zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia.²⁶⁴ Odpowiednie zmiany w tym zakresie powinny być wprowadzone do poszczególnych instytucji uregulowanych w nowej ustawie, z wyjątkiem, ze względu na ich generalny charakter, niejako przed nawias do przepisów ogólnych, podstawowych zasad solidarności na gruncie prawa podatkowego. Za takim rozwiązaniem przemawia także niejednorodny charakter odpowiedzialności solidarnej w prawie podatkowym, która może wiązać się ze zobowiązaniem o takim charakterze, w tym powstającym poprzez doręczenie decyzji, ale może być także odpowiedzialnością za cudzy dług, a więc może być to instytucja związana zarówno z etapem powstawania stosunku prawnopodatkowego, jak i wymiarem oraz wykonywaniem zobowiązań podatkowych.²⁶⁵

Docelowo proponowane kierunkowe zmiany mają przyczynić się do względnie kompleksowej regulacji solidarności wierzytelności i długu w przepisach ogólnego prawa podatkowego.²⁶⁶ W takiej sytuacji przepisy szczegółowe zasadniczo jedynie rozstrzygałyby o tym, czy obowiązek, zobowiązanie, odpowiedzialność mają charakter solidarny, ewentualnie czy taki charakter ma wierzytelność, jak to aktualnie ma miejsce w przypadku małżonków rozliczających się łącznie z podatku dochodowego od osób fizycznych. Natomiast jedynie na zasadzie wyjątku wprowadzałyby one rozwiązania szczególne, których przenoszenie do

²⁶⁴ W art. 23 Modelowego kodeksu podatkowego CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - kodeksu w wersji z 1997 r. (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>)) wskazuje się, że konsekwencjami odpowiedzialności solidarnej jest m.in. to, że zwolnienie lub umorzenie z obowiązku zwalnia wszystkich dłużników, z wyjątkiem przypadku, gdy korzyść została ograniczona do konkretnej osoby. W tej sytuacji organ podatkowy może żądać spełnienia świadczenia od pozostałych, z proporcjonalnym obniżeniem odnoszącym się do osoby, która skorzystała z ww. preferencji. Ponadto wszelkie przypadki przerwania lub zawieszenia przedawnienia mające skutek wobec jednego z dłużników, oddziałują na pozostałych.

²⁶⁵ Z tego względu nie wydaje się zasadne odniesienie solidarności jedynie do etapu powstawania stosunku podatkowoprawnego - por. H. Dzwonkowski, Koncepcja funkcjonalnej budowy ordynacji podatkowej, materiały z konferencji, która odbyła się w Warszawie w dniu 8 stycznia 2013 r.

²⁶⁶ W art. 23 Modelowego kodeksu podatkowego CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - kodeksu w wersji z 1997 r. (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>)) uregulowano koncepcję i konsekwencje odpowiedzialności solidarnej. W jej ramach wskazano m.in., że osoby objęte tym samym zdarzeniem, stanem faktycznym lub prawnym, z którym wiąże się obowiązek zapłaty podatku, ponoszą odpowiedzialność solidarną. W innych przypadkach podmioty mogą być objęte tą odpowiedzialnością, jeśli przepis prawny wyraźnie kreuje taką odpowiedzialność.

ordynacji podatkowej ze względu na ich charakter byłoby nieuzasadnione.²⁶⁷ Takie rozwiązanie przyczyni się do podniesienia przejrzystości regulacji ze wskazanego zakresu, co wydaje się niezbędne, biorąc pod uwagę konsekwencje, jakie wiążą się z solidarną odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe dla podatników, jak i innych podmiotów zobowiązanych.

11. Zaległość podatkowa

Celem projektowanych przepisów jest uregulowanie instytucji zaległości podatkowej w oparciu o utrwalone zasady wynikające z obowiązujących przepisów ordynacji podatkowej, które ukształtowały się ewolucyjnie zgodnie z postulatami doktryny i orzecznictwa w okresie obowiązywania tego aktu.

Obecnie obowiązująca ordynacja podatkowa definiuje w swoim podstawowym zakresie zaległość podatkową jako podatek niezapłacony w terminie płatności oraz niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek lub ratę podatku. Definicja w nowo projektowanej ordynacji powieliłaby podstawowe cechy zaległości podatkowej nadane w aktualnie obowiązujących przepisach. W szczególności zaległość podatkową cechowałby nadal automatyzm powstania przy niezachowaniu terminu płatności, niezależnie od woli, wiedzy, istnienia winy, zamiaru stron stosunku podatkowoprawnego. Pojęcie zaległości obejmowałoby niezapłacone należności nie tylko podatnika, ale również podatnika, płatnika, inkasenta, osoby trzeciej czy następcy prawnego.

Ordynacja podatkowa w obecnym brzmieniu zawiera enumeratywne wyliczenie należności, które choć nie stanowią zaległości (nie są podatkiem niezapłaconym w terminie), traktowane są na równi z zaległością. Dotyczy to:

- nadpłaty lub zwrotu podatku wykazanych w deklaracji, jeżeli zostały wykazane nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, a organ podatkowy dokonał zwrotu lub zaliczenia na poczet zaległości podatkowych, bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych;
- oprocentowania nienależnej nadpłaty bądź zwrotu podatku zwróconych lub zaliczonych na poczet zaległych, bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych;
- wynagrodzenia płatników lub inkasentów pobranych nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej.

²⁶⁷ Jak to jest obecnie np. w zakresie art. 105a-105c ustawy o podatku od towarów i usług.

Nie jest to wyczerpująca regulacja, gdyż nie obejmuje wszystkich sytuacji, w których po stronie podatnika wystąpi obowiązek zwrotu nienależnie otrzymanych należności i które powinny być traktowane jako zaległość podatkowa. Zmiany w tym zakresie przewiduje projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁶⁸, w którym określono na nowo katalog należności, które traktuje się jako zaległości, jak również określono obowiązek zwrotu uzyskanych przez podatnika (płatnika, inkasenta) nienależnych świadczeń publicznoprawnych. W szczególności zwrotowi bez wezwania organu podatkowego podlegałyby uprzednio zwrócona przez organ podatkowy lub zaliczona na poczet zaległości podatkowych (odsetek, bieżących zobowiązań) nadpłata lub zwrot podatku, wykazane w deklaracji nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, potraktowane na równi z zaległością podatkową. *Novum* w projekcie to między innymi obowiązek zwrotu do organu podatkowego nadpłat lub zwrotów podatku określonych lub stwierdzonych w decyzji, która następnie została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność albo jej wygaśnięcie, z jednoczesnym wprowadzeniem terminu zwrotu tych należności, po upływie którego traktowane są jak zaległości podatkowe.

12. Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna

Projektowana regulacja powinna bazować na utrwalonych zasadach wynikających z obowiązujących przepisów ordynacji podatkowej. W szczególności powinna być zachowana zasada, iż odsetki za zwłokę stanowią konsekwencję powstania zaległości podatkowej, a obowiązek ich naliczania istnieje niezależnie od przyczyn powstania zaległości podatkowej i winy podatnika (płatnika, inkasenta) w tym zakresie. Ponadto powinna istnieć zasada uiszczania odsetek bez wezwania organu podatkowego oraz zasada proporcjonalnego zaliczania wpłat na poczet zaległości podatkowej i obciążających ją odsetek za zwłokę.

Katalog przypadków nienaliczania odsetek za zwłokę, w stosunku do obowiązującego stanu prawnego, powinien być poszerzony o nowy przypadek związany z nienaliczaniem odsetek w okresie trwania przez okres dłuższy niż 12 miesięcy postępowania sądownoadministracyjnego, dotyczącego kontroli legalności decyzji organu podatkowego ustalającej lub określającej zobowiązanie podatkowe. Rozwiązanie to stanowić będzie częściowe uwolnienie podatników od konsekwencji finansowych w przypadku przewlekłych postępowań, przy pełnym respektowaniu przez władzę publiczną podstawowego prawa podatnika do skorzystania z możliwości sądowej kontroli rozstrzygnięć administracyjnych.

²⁶⁸ Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów, nr UD 154.

Ponadto należy zmodyfikować przesłankę nienaliczania odsetek za zwłokę dotyczącą sytuacji, gdy organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających w okresie dwóch lat nie zweryfikował deklaracji zawierającej błędy rachunkowe lub oczywiste omyłki²⁶⁹. Utrzymywanie dwuletniego okresu przewidzianego w obecnie obowiązującym przepisie w przypadku, gdy organy podatkowe stosują elektroniczne narzędzia walidacji deklaracji w zakresie błędów rachunkowych i oczywistych omyłek, nie znajduje uzasadnienia. W związku z tym należy skrócić ten termin do roku.

W niezmienionym kształcie w nowej regulacji powinien pozostać sposób kształtowania wysokości stawki (stawek) odsetek za zwłokę - oparcie go o stopę kredytu lombardowego udzielanego przez NBP bankom komercyjnym. Wysokość stawki (stawek) odsetek za zwłokę stanowi istotny element w kształtowaniu polityki finansowej państwa, w szczególności w zakresie zabezpieczenia terminowości realizacji przez zobowiązanych obowiązków podatkowych.

Instrumentem dążenia do maksymalizacji poziomu dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych powinno być wprowadzenie w przepisach nowej ustawy obniżonej stawki odsetek za zwłokę dla podatników wychodzących z inicjatywą poprawy (skorygowania) nieprawidłowości z pierwotnej deklaracji i bezzwłocznego uregulowania zaległości podatkowej, przy równoczesnym wskazaniu ram czasowych na możliwość skorzystania z tej preferencji.²⁷⁰ Co oczywiste, skutku w postaci obniżonych odsetek nie powinno wywoływać działanie podatnika zainicjowane uprzednią aktywnością organu podatkowego. Zbliżone rozwiązania proponuje się w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (UD 154).

Opłata prolongacyjna jest pobierana w związku z odroczeniem terminów płatności podatku i zaległości podatkowej oraz rozłożeniem na raty podatku lub zaległości podatkowej. Na gruncie aktualnie obowiązujących przepisów wysokość opłaty prolongacyjnej skorelowana jest z wysokością stawki odsetek za zwłokę i stanowi połowę jej wysokości, a w przypadku podatków stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego - nie więcej niż połowę jej wysokości. Zasadnym jest pozostawienie w nowych przepisach ustawy regulacji dotyczących opłaty prolongacyjnej, co do zasady, w niezmienionym kształcie.

²⁶⁹ Art. 54 par. 1 pkt 7a o.p.

²⁷⁰ Podobne rozwiązania obowiązują w wielu państwach, np. na Węgrzech (art. 168 ustawy 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről) czy we Francji, gdzie podatnik może korzystać z obniżonej stawki odsetek za zwłokę nawet w przypadku, gdy została już wszczęta kontrola podatkowa (pod warunkiem, że nastąpi to przed wystąpieniem przez organ z propozycją korekty rozliczenia - *grosso modo*, odpowiednikiem polskiego protokołu kontroli, że podatnik złożył pierwotną deklarację w terminie, nie naruszył prawa w złej wierze, w terminie 30 dni złożył dodatkową deklarację i zapłacił zaległość podatkową wraz z odsetkami – por. art. L62 Livre des procédures fiscales).

Jedyną modyfikacją byłoby ujednolicenie wysokości opłaty prolongacyjnej dla wszystkich należności podatkowych bez różnicowania ze względu na to, czy podatek stanowi dochód budżetu państwa czy jednostki samorządu terytorialnego, a co za tym idzie - odstąpieniem od fakultatywności pobierania opłaty prolongacyjnej przez jednostki samorządu terytorialnego. W sytuacji przyjęcia powyższego rozwiązania należy rozważyć rozszerzenie katalogu przypadków nieustalania opłaty prolongacyjnej.

13. Terminy

Zasadnym jest podjęcie działań porządkujących regulacje dotyczące terminów w następujących kierunkach.

Po pierwsze, wyodrębnienie zasad obliczania terminów, w tym zasady ich przywracania, celem stworzenia jednolitej regulacji obejmującej wszystkie, zarówno materialne, jak i procesowe terminy występujące w prawie podatkowym. Regulacje te obejmą: zasady dotyczące liczenia terminów (dzisiejszy art. 12 o.p. z uzupełnieniami); zasady dotyczące terminów płatności (odpowiednik dzisiejszych art. 47 oraz 49–50 o.p.); zasady przywracania terminów procesowych (odpowiednik dzisiejszego art. 162 o.p.). Regulowanie kwestii dotyczących liczenia terminów oraz przywracania terminów w jednej jednostce redakcyjnej aktu prawnego to rozwiązanie przyjęte m. in. w Bułgarii, Czechach, Niemczech i Słowacji.

Po drugie, umiejscowienie tych przepisów w przepisach ogólnych przyszłej ordynacji podatkowej.

Istotnym *novum* potrzebnym w praktyce stosowania prawa podatkowego będzie wprowadzenie instytucji umożliwiającej przyjęcie, iż termin materialnoprawny uznaje się za zachowany, mimo jego uchybienia przez zainteresowanego. Podobna instytucja, znajdująca zastosowanie do terminów prawa materialnego, do których nie można stosować w aktualnym stanie prawnym art. 162 o.p., znajduje się aktualnie w art. 48 o.p.²⁷¹ Przepis ten, jak wskazuje się w doktrynie, może mieć zastosowanie m.in. do „terminu do złożenia deklaracji podatkowych w podatkach powstających z mocy prawa (podatek od towarów i usług, podatek od nieruchomości płacony przez osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej), terminu do złożenia informacji podatkowych (podatek od nieruchomości, rolny i leśny płacony przez osoby fizyczne), terminu do złożenia oświadczenia w sprawie rezygnacji z karty podatkowej lub ryczałtu od sprzedaży

²⁷¹ Tak m.in. M. Biskupski, (w:) H. Dzwonkowski (red.) Ordynacja podatkowa. Komentarz (2008) oraz L. Etel (w:) C. Kosikowski, L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz (SIP Lex 2013).

ewidencjonowanej, terminu do wyboru opodatkowania według stawki liniowej w podatku dochodowym od osób fizycznych itp.”²⁷²

Istotną modyfikacją w stosunku do aktualnej treści art. 48 o.p. będzie umożliwienie podatnikom złożenia, w przypadku uchybienia terminu, stosownego wniosku o uznanie terminu za zachowany, jednocześnie z dopełnieniem czynności, dla której termin był wyznaczony.²⁷³ Instytucja ta uruchamiana będzie na wniosek zainteresowanego, który zobowiązany będzie uprawdopodobnić, że uchybienie terminowi prawa materialnego nastąpiło bez jego winy. Drugą ważną modyfikacją aktualnej regulacji będzie wyeliminowanie elementu uznania administracyjnego. Organ podatkowy dokona rozstrzygnięcia na zasadach identycznych z wynikającymi z aktualnego art. 162 o.p. Takie rozwiązanie upodobniłoby sytuację podmiotu uchybiającego w sposób niezawiniony terminowi prawa materialnego z sytuacją podmiotu, który dopuszcza się niezawinionego uchybienia terminowi procesowemu.

W założeniu projektowane przepisy, które umieszczone zostaną w osobnej jednostce redakcyjnej poświęconej terminom, nie znajdą zastosowania w kwestiach związanych z limitami i terminami związanymi z prowadzeniem postępowania podatkowego i kontroli podatkowej oraz odroczenia terminów płatności podatku, które podlegałyby regulacjom szczególnym dotyczącym ulg indywidualnych w zapłacie podatku.

14. Zaświadczenia

Zasadniczymi celami do rozwiązania w przepisach nowej ordynacji podatkowej w zakresie wydawania zaświadczeń powinny być: zracjonalizowanie obowiązku ich wydawania, wprowadzenie możliwości zmiany wydanego zaświadczenia, o ile dotychczasowe okazało się błędne (z urzędu lub na wniosek)²⁷⁴, a także wprowadzenie szerokiej możliwości doręczania

²⁷² L. Etel, (w:), C. Kosikowski, J. Brolik, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz (SIP Lex 2013).

²⁷³ Warto zauważyć, że w przepisach niemieckiej ordynacji podatkowej istnieje możliwość nie tylko przedłużania terminu do złożenia deklaracji podatkowej lub terminu wyznaczonego przez organ podatkowy. Zgodnie ze wspomnianą regulacją dopuszczalne jest także przedłużenie takiego terminu z mocą wsteczną, co oznacza wydłużenie terminu, który już upłynął - por. § 109 niemieckiej ordynacji podatkowej (Abgabenordnung).

²⁷⁴ Decydując się na przyjęcie instytucji prawnej zmiany zaświadczenia Komisja rozważała: charakter prawny tego dokumentu jako czynności materialno-technicznej oraz obowiązujące w tym zakresie rozwiązania prawne. Możliwość zmiany zaświadczenia przewiduje np. art. 5 ust. 3a ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.) który stwierdza, że „w przypadku, gdy wartość faktycznie udzielonej pomocy *de minimis* jest inna niż wartość pomocy wskazana w wydanym zaświadczeniu (...) podmiot udzielający pomocy (...) wydaje nowe zaświadczenie, w którym wskazuje właściwą wartość pomocy oraz stwierdza utratę ważności poprzedniego zaświadczenia”. W istocie rzeczy oznacza to zmianę wydanego zaświadczenia. Możliwość stosowania trybów nadzwyczajnych postępowania administracyjnego do wydawania zaświadczeń przewiduje np. art. 20 ustawy z dnia 8 lipca 2005 r.

zaświadczeń w formie elektronicznej (za zgodą żądającego także i na inny niż jego własny a wskazany przez niego adres poczty elektronicznej). Wprowadzenie instytucji zmiany wydanego zaświadczenia uzasadniają okoliczności związane z szybką dezaktualizacją stwierdzonych w nim okoliczności faktycznych, przy jednoczesnym wykorzystywaniu zaświadczenia zdezaktualizowanego i obciążaniem organów podatkowych odpowiedzialnością odszkodowawczą z tego tytułu.

Racjonalizację obowiązku wydawania zaświadczeń można zapewnić przez: wyeliminowanie obowiązku ich wydawania w oparciu o dane przybliżone, poszlaki czy wydawanie w oparciu o akta prowadzonych spraw oraz przez zobligowanie innych instytucji do wykorzystywania oświadczenia zainteresowanego zamiast zaświadczenia.

15. Postępowanie w razie zaginięcia lub zniszczenia akt

Zasadne jest uregulowanie w ordynacji podatkowej postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt. Rozwiązania dotyczące postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt przewiduje w szczególności procedura cywilna, karna oraz sądowoadministracyjna. Zauważyć jednak należy, że regulacji takich nie ma w kodeksie postępowania administracyjnego ani też w ordynacji podatkowej. W doktrynie zwrócono uwagę na problem, według jakich przepisów organ administracyjny mógłby dokonywać odtworzenia akt administracyjnych właśnie ze względu na brak uregulowania tej materii w przepisach procedury administracyjnej. Wskazano również na dopuszczalne stosowanie analogii w zakresie trybu odtwarzania akt administracyjnych i stosowania zasad przewidzianych w procedurze cywilnej lub w procedurze sądowoadministracyjnej²⁷⁵.

W celu zapewnienia kompleksowego charakteru regulacji prawnych dotyczących procedury podatkowej uzasadnione jest ujęcie tej materii w nowej ordynacji podatkowej.

16. Udział prokuratora

W ordynacji podatkowej należy uregulować zasady udziału prokuratora w procedurze podatkowej. Rozwiązania w tym zakresie zasadniczo nie powinny odbiegać od obowiązujących w kodeksie postępowania administracyjnego. Podkreślenia wymaga to, że aktualnie udział prokuratora w postępowaniu podatkowym uregulowany został w Dziale IV

o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2014 r. poz. 1090).

²⁷⁵ M. Romańska, (w:) T. Woś (red.), Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2008, s. 825 i n.

k.p.a. Zgodnie bowiem z art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. przepisów tej ustawy nie stosuje się do spraw uregulowanych w ordynacji podatkowej z wyjątkiem w szczególności przepisów działu IV, który reguluje udział prokuratora w postępowaniu administracyjnym. Zauważyć jednak należy, że „własne” uregulowanie udziału prokuratora w procedurach podatkowych uzasadnione jest przede wszystkim tym, że obowiązująca ordynacja podatkowa w przeciwieństwie do kodeksu postępowania administracyjnego, reguluje nie tylko postępowanie jurysdykcyjne (postępowanie podatkowe), ale również inne, tzw. niejurysdykcyjne procedury podatkowe (np. czynności sprawdzające, kontrolę podatkową). W nauce zwrócono uwagę na pewne wątpliwości, jakie pojawiają się na tle interpretacji art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. w związku z udziałem prokuratora w innych niż postępowanie podatkowe procedurach podatkowych, a zwłaszcza w czynnościach sprawdzających i w kontroli podatkowej²⁷⁶.

Ponadto należy zwrócić uwagę na to, że uregulowanie w ordynacji podatkowej zasad udziału prokuratora w procedurach podatkowych zwiększy zakres autonomiczności tych procedur w stosunku to regulacji ujętych w kodeksie postępowania administracyjnego oraz przyczyni się do tego, że nowa ordynacja podatkowa w zakresie procesowym będzie aktem niemal kompleksowym.

W związku z proponowanymi zmianami należy dokonać modyfikacji ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich w zakresie udziału RPO w postępowaniach uregulowanych w nowej ordynacji podatkowej.

17. Spory o właściwość i spory kompetencyjne

Przepisy ordynacji podatkowej materię dotyczącą rozstrzygania sporów o właściwość i sporów kompetencyjnych regulują tylko w zakresie sporów powstałych pomiędzy organami podatkowymi²⁷⁷. Rozwiązania takie powinny znaleźć się również w nowej ordynacji podatkowej. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że spory o właściwość i spory kompetencyjne mogą powstawać zarówno pomiędzy organami podatkowymi, jak i pomiędzy organami podatkowymi a innymi organami administracyjnymi, niebędącymi jednak organami podatkowymi. Nasuwa się wniosek, że w zakresie rozstrzygania sporów o właściwość i sporów kompetencyjnych pomiędzy organami podatkowymi a innymi organami

²⁷⁶ B. Pahl, Współuczestnictwo w procedurach podatkowych, Warszawa 2013, s. 292, 305, 382

²⁷⁷ W art. 19 o.p. ustawa posługuje się wyłącznie pojęciem sporu o właściwość, jednakże analiza postanowień tej regulacji pozwala na zajęcie stanowiska, że w istocie dotyczy ona także sporów kompetencyjnych, np. art. 19 § 1 pkt 5 o.p. dotyczy sporu pomiędzy podatkowymi organami samorządowymi a podatkowymi organami państwowymi.

administracyjnymi powinna obowiązywać jedna regulacja, aczkolwiek o uniwersalnym zastosowaniu. Taki charakter mają normy przewidziane w art. 22 k.p.a. Dlatego też należy w ordynacji podatkowej wprowadzić regulację odsyłającą do stosowania art. 22 k.p.a. w zakresie rozstrzygania sporów o właściwość i sporów kompetencyjnych pomiędzy organami podatkowymi a innymi organami administracyjnymi, niebędącymi organami podatkowymi.

Część B. Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej - podstawowe postulaty

I. Potrzeba regulacji

Obowiązująca ordynacja podatkowa weszła w życie 1 stycznia 1998 r. i od tego czasu była wielokrotnie nowelizowana. Liczne zmiany świadczą o tym, że treść tego aktu musiała być często i w wielu obszarach dostosowywana do zmieniających się uwarunkowań. Jednak mimo to nie odpowiada już dzisiejszym potrzebom i standardom. Jest tak z kilku powodów.

Jednym z nich – zasadniczym – jest coraz bardziej widoczna potrzeba stworzenia w ordynacji takich mechanizmów, które prowadziłyby do wyważenia interesu publicznego i interesu podatnika oraz innych podmiotów zobowiązanych. Powszechnie zgłaszane są zasadne postulaty zwiększenia ochrony pozycji podatnika w relacjach z organami podatkowymi. Sprawy dotyczące materii tak wrażliwej jak podatki muszą być rozwiązywane z poszanowaniem praw podatników, ale także – o czym się często zapomina – z uwzględnieniem interesu państwa, czyli – w uproszczeniu – organizacji finansowanej przez wszystkich podatników.

W obowiązującej ordynacji podatkowej brakuje instytucji charakterystycznych dla dojrzałej kodyfikacji części ogólnej prawa podatkowego. Wśród nich na pierwszy plan wysuwa się potrzeba zapisania zasad ogólnych prawa podatkowego. Ich katalog przyczyni się do lepszego rozumienia i stosowania przepisów podatkowych, zawartych nie tylko w ordynacji podatkowej.

Zachodzi także potrzeba określenia praw i obowiązków podatnika w formie katalogu zawartego w jednym akcie prawnym rangi ustawowej. Służyć to będzie poprawie relacji pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi, które w odczuciu społecznym są złe.

W nowym akcie musi być uwzględniony ogromny dorobek orzecznictwa sądów w sprawach podatkowych. Jego wpływ na stosowanie prawa jest więcej niż znaczący. Jednak nie wszystkie wątpliwości interpretacyjne da się tą drogą usunąć. Uchwalenie nowej ustawy umożliwi ich pełne i definitywne wyeliminowanie.

Kolejną przyczyną podjęcia prac nad nową ustawą jest to, że sens niektórych rozwiązań, na skutek ich licznych nowelizacji, został zmieniony, co utrudnia stosowanie aktu. Do jego interpretacji nie wystarcza dziś znajomość tekstu prawnego i reguł wykładni,

uzupełniona znajomością orzecznictwa sądowego - potrzebna jest znajomość historii licznych zmian i świadomość tego, jak nieoczekiwany niekiedy wywoływały one efekt.

Za uchwaleniem nowego aktu przemawia również to, że w obowiązującej ordynacji podatkowej brakuje instytucji występujących w większości nowoczesnych aktów tego typu. Tytułem przykładu można wymienić klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, czy też uregulowania dotyczące niewładczych form rozstrzygania sporów podatkowych, nie tylko w ramach postępowania podatkowego (mediacje i porozumienia).

Jednym z czynników wymuszających zmiany prawne jest konieczność coraz powszechniejszego wykorzystywania środków komunikacji elektronicznej w kontaktach z podatnikiem. Zagadnienie to wymaga unormowania całościowego i uporządkowanego, co nie jest możliwe w drodze kolejnych nowelizacji przepisów.

Wejście Polski do Unii Europejskiej, rozwój technologii, a także zjawisk i procesów będących przedmiotem prawa podatkowego jest przyczyną obiektywną dezaktualizacji rozwiązań przyjętych w ordynacji podatkowej kilkanaście lat temu. Ustawodawca starał się temu zapobiec sukcesywnie dokonując w tym akcie zmian, niekiedy bardzo obszernych. Tak ciągle poprawiana ordynacja straciła swoją pierwotną strukturę, która także nie była wolna od wad. Obecnie stało się jasnym, że wyczerpały się możliwości udoskonalania i aktualizowania ordynacji podatkowej w drodze dalszych nowelizacji.

Konieczna jest także harmonizacja przepisów nowej ordynacji podatkowej z innymi przepisami z zakresu prawa podatkowego oraz z regulacjami spoza tego obszaru. Niezbędne jest jasne i precyzyjne określenie stosunku ordynacji do przepisów m.in.: o kontroli skarbowej, regulacji dotyczących egzekucji administracyjnej, kodeksu postępowania administracyjnego czy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Projektując nowy akt, warto wykorzystać te rozwiązania prawne, które zostały wypracowane przez lata obowiązywania i doskonalenia ordynacji podatkowej z 1997 r. i się sprawdziły. Należy jednak pamiętać, że zasadniczym celem nie jest już poprawianie starej ordynacji podatkowej, lecz stworzenie nowej, która pozbawiona będzie słabości swojej poprzedniczki.

II. Zakres i cele nowej ordynacji podatkowej

1. Zadania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

Zadania Komisji zostały określone w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego. Zgodnie z § 8 tego aktu do zadań Komisji należy: opracowanie, nie później niż w terminie 4 miesięcy od dnia pierwszego posiedzenia, kierunkowych założeń kompleksowej regulacji rangi ustawowej dotyczącej ogólnego prawa podatkowego oraz opracowanie, nie później niż w terminie 2 lat od dnia przyjęcia kierunkowych założeń, projektu ustawy zawierającego kompleksowe regulacje dotyczące ogólnego prawa podatkowego wraz z przepisami wykonawczymi.

Celem Komisji jest uporządkowanie części ogólnej prawa podatkowego w formie nowego aktu prawnego zatytułowanego - uwzględniając historycznie ukształtowane nazewnictwo - „Ordynacja podatkowa”. Jest to forma tzw. kodyfikacji częściowej prawa podatkowego, nazywana niekiedy „konstytucją prawa podatkowego”. Kodyfikacja kompleksowa nie jest w tej chwili możliwa z uwagi na trwający w Polsce proces przebudowy systemu podatkowego. Nie ma sensu tworzenie kodeksu podatkowego w sytuacji, gdy nie został do końca zreformowany obowiązujący model opodatkowania dochodu i majątku. Zakończenie tych reform jest warunkiem podjęcia ewentualnych prac nad skodyfikowaniem całego prawa podatkowego (część ogólna i szczegółowa).

W skład Komisji weszło: 5 przedstawicieli nauki prawa podatkowego, 3 sędziów sądu administracyjnego, 3 przedstawicieli organów podatkowych, 3 przedstawicieli firm doradztwa podatkowego i przedstawiciel Prezydenta RP. Taki skład Komisji w założeniu ma gwarantować uwzględnienie w pracach nad nową ordynacją podatkową wszystkich istotnych problemów związanych z funkcjonowaniem tego aktu identyfikowanych przez naukę, judykaturę i praktykę.

W pracach Komisji szczególny nacisk położony został na:

- 1) uporządkowanie i skodyfikowanie materii ogólnego prawa podatkowego – stworzenie spójnej, klarownej i nowoczesnej ordynacji podatkowej;
- 2) wprowadzenie rozwiązań stanowiących dopełnienie i ukoronowanie procesu kształtowania się ogólnego prawa podatkowego w Polsce (w szczególności takich, jak: zasady ogólne prawa podatkowego, prawa i obowiązki podatnika);
- 3) stworzenie ram prawnych dla opartych na współpracy stosunków między organami podatkowymi a podatnikami, co pozwoli znacząco poprawić relacje między tymi podmiotami.

2. Zakres przedmiotowy nowej ordynacji podatkowej

Nowa ordynacja podatkowa powinna być całościowym ujęciem przepisów składających się na część ogólną prawa podatkowego. Powinny w niej być zawarte wszystkie przepisy zaliczane do ogólnego prawa podatkowego, z uwzględnieniem specyfiki polskiego systemu prawa. Wiąże się to z przyjęciem racjonalnego układu zawartości merytorycznej ordynacji podatkowej. Należy przy tym uwzględnić postanowienia rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Nie przesądzając na tym etapie prac o ostatecznej systematyce przepisów ordynacji, można wskazać jej główne części i ich zawartość.

W przepisach ogólnych umieszczone będą m.in. następujące grupy tematyczne: przedmiot i zakres regulacji, zasady ogólne prawa podatkowego, prawa i obowiązki podatnika, podstawowe pojęcia, reprezentacja, solidarność w prawie podatkowym, zasady obliczania terminów, tajemnica skarbową oraz środki komunikacji elektronicznej. W przepisach prawa materialnego powinny zostać zamieszczone dwie grupy tematyczne: wymiar, wykonanie, wygasanie zobowiązań podatkowych oraz następstwo i odpowiedzialność w prawie podatkowym. Kolejną częścią ordynacji będą przepisy o organach, gdzie uregulowane zostaną kwestie dotyczące organów podatkowych i ich właściwości. W przepisach proceduralnych zamieszczone zostaną przede wszystkim unormowania z zakresu postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i czynności sprawdzających oraz innych procedur podatkowych (m.in. porozumienia w sprawie ustalania cen transakcyjnych, wydawanie zaświadczeń, mediacje, szacowanie podstawy opodatkowania).

3. Cele nowej ordynacji podatkowej

Skodyfikowane przepisy ogólnego prawa podatkowego mają służyć realizacji dwóch podstawowych celów:

- 1) ochronie praw podatnika oraz
- 2) zwiększeniu skuteczności i efektywności wymiaru oraz poboru podatków.

Pierwszy z tych celów będzie realizowany m.in. poprzez złagodzenie nadmiernego rygoryzmu i formalizmu ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatników, ale także innych podmiotów zobowiązanych lub uprawnionych do określonych działań na podstawie przepisów prawa podatkowego (płatników, inkasentów, następców prawnych, osób trzecich). W nowym akcie należy wprowadzić mechanizmy prawne chroniące ich pozycję w kontaktach z administracją podatkową. Regulacje w niej zawarte powinny być oparte na domniemaniu, że podatnik jest rzetelny i świadomie nie dąży do naruszenia prawa podatkowego.

Drugim podstawowym celem nowej ordynacji podatkowej jest zwiększenie skuteczności i efektywności wymiaru oraz poboru podatków. Ustawy podatkowe, w tym również ordynacja podatkowa, mają służyć uzyskaniu dochodów podatkowych. Większa skuteczność organów podatkowych nie może jednak prowadzić do naruszania praw podatnika.

Wyżej sformułowane cele nowej ordynacji podatkowej wymagają stworzenia instrumentów prawnych umożliwiających ich realizację. Niżej zamieszczone są najistotniejsze propozycje Komisji w tym zakresie, których pełen katalog przedstawiono w części A Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej.

Mając na uwadze charakter i zakres niniejszego opracowania, na wstępie zostały wskazane podstawowe instytucje, mające - w ocenie Komisji - zasadnicze znaczenie dla kształtu nowej ustawy. Po nich prezentowane są rozwiązania o charakterze bardziej szczegółowym, ale - ze względu na zakres proponowanych zmian - ważne z uwagi na cele, które za ich pomocą mają być realizowane. Pominęto natomiast szereg rozwiązań szczegółowych (znalazły się one w części A Kierunkowych założeń), które powinny być uwzględnione przy tworzeniu nowej ustawy, ale nie mają one, z punktu widzenia kierunków zmian przyjętych przy jej tworzeniu, kluczowego znaczenia.

III. Instytucje służące realizacji podstawowych celów nowej ordynacji podatkowej

1. Zasady ogólne prawa podatkowego

Zasady prawa podatkowego są elementem projektowanej ordynacji podatkowej, który nie ma swojego odpowiednika w obowiązujących przepisach ogólnego prawa podatkowego. W istniejącej ordynacji podatkowej ukształtowano wyłącznie zasady postępowania podatkowego. Normy te determinują przebieg czynności procesowych mających swoją konsekwencję w postaci rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. W obowiązujących przepisach brak jest natomiast naczelných zasad kształtujących sytuację prawną podatnika także wtedy, gdy nie toczy się żadna procedura podatkowa. Stworzenie ich katalogu wpłynie więc na poprawę sytuacji prawnej podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku w jego relacjach z organami podatkowymi. Jest to tym bardziej uzasadnione, że potrzeba sformułowania zasad ogólnych prawa podatkowego wielokrotnie była artykułowana w polskiej doktrynie prawa podatkowego.

Należy stworzyć jeden katalog zasad obejmujący również te dyrektywy, które w obecnym stanie prawnym umieszczone są w Dziale IV o.p., regulującym postępowanie podatkowe (są to zasady: legalizmu, zaufania, udzielania informacji, prawdy obiektywnej, czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, przekonywania, szybkości i prostoty, pisemności, dwuinstancyjności postępowania, trwałości decyzji ostatecznych oraz względnej jawności postępowania podatkowego). Uzasadniają to nie tylko względy „porządkowe” – chęć usystematyzowania zasad i ich skupienia w jednym miejscu ustawy. Istotne jest ponadto to, że część z zasad dotychczas uznawanych za dyrektywy o charakterze procesowym w istocie dotyczy nie tylko działań organów podatkowych w trakcie toczącego się postępowania podatkowego (czy szerzej – procedury podatkowej), ale i poza nim.

Katalog zasad znany z części procesowej ordynacji podatkowej powinien zostać uzupełniony o dodatkowe dyrektywy aktualnie kształtowane w orzecznictwie oraz w doktrynie prawa podatkowego, a także o takie, które zostaną przemodelowane z zasad typowo procesowych. Należą do nich zasady: legalizmu, wyważania interesu podatnika i interesu publicznego, zaufania, współdziałania w zakresie wynikającym z przepisów prawa, zakazu nadużywania prawa, proporcjonalności, ugodowego załatwiania spaw, pragmatyzmu, ograniczonego stosowania analogii, nakaz stosowania przepisów uchylonych dla oceny zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami, rozstrzygania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*).

Fundamentalne znaczenie ma, a – co za tym idzie - pierwsze miejsce w prawnym katalogu zasad prawa podatkowego powinna zajmować zasada legalizmu, znana już na gruncie obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej. Zgodnie z tą dyrektywą wszelkie działania organów podatkowych powinny mieć podstawę prawną, którą stanowią akty prawne zaliczane do źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Konsekwencją istnienia zasady legalizmu jest ponadto konieczność przestrzegania przez organy podatkowe hierarchii źródeł prawa wynikającej z Konstytucji RP.

Drugą niezwykle istotną dyrektywą, która powinna być (zaraz po zasadzie legalizmu) wyraźnie wyartykułowana w nowej ordynacji podatkowej, jest nakaz wyważania interesów stron stosunku podatkowoprawnego (zapewniania równowagi pomiędzy interesem publicznym a interesem podatnika). Jasne sformułowanie tego wymogu jest zabiegiem uzasadnionym względami zarówno ochrony interesu publicznego, jak i podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. W tym wypadku celem proponowanej regulacji byłoby bowiem godzenie dobra publicznego oraz indywidualnego. Zasadne jest zatem wprowadzenie unormowania, zgodnie z którym przepisy prawa nie mogą być przez organy podatkowe

interpretowane i stosowane bez wyważenia ujawnionych w sprawie racji interesu publicznego i jednostkowego. Nietrudno ponadto dostrzec znaczenie tej zasady podczas stosowania przepisów kształtujących konstrukcję uznaniowych ulg podatkowych. W tych sytuacjach rozstrzygnięcie organu podatkowego jest bowiem determinowane przez konieczność „godzenia” interesu publicznego oraz ważnego interesu podatnika.

Swoistym uzupełnieniem i rozwinięciem zasady legalizmu oraz zasady wyważenia interesów będą pozostałe, wcześniej już wskazane dyrektywy ogólne prawa podatkowego. Pierwszą z nich jest zasada zaufania obecnie formułowana wyłącznie w części procesowej ordynacji podatkowej, a mająca znaczenie również poza postępowaniem podatkowym. Zgodnie z tą dyrektywą organ podatkowy powinien działać w sposób budzący zaufanie podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. Wyklucza to wykorzystywanie przez organy podatkowe niewiedzy, niedoświadczenia oraz błędu podatnika. Z kolei z zasady współdziałania wynikać będzie powinność współpracy podatnika z wierzycielem podatkowym w zakresie wynikającym z przepisów prawa.

Niezbędnym uzupełnieniem zasady legalizmu jest ukształtowanie zakazu nadużywania prawa. Jest on uzasadniony tym bardziej, że planowane jest wprowadzenie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Skoro więc nadużywanie prawa przez podatników ma się spotykać z reakcją państwa przeciwstawiającego się takiemu zachowaniu, z identyczną stanowczością należy przeciwdziałać nadużywaniu prawa przez organy podatkowe. Nadużycie prawa podatkowego przez organ polega na jego interpretowaniu i stosowaniu w sposób powodujący ograniczenie praw jednostki (podatnika) lub zwiększający jej obowiązki niezgodnie z celem regulacji prawnej.

Względy ochrony praw podatnika uzasadniają umieszczenie w przepisach ogólnego prawa podatkowego zasady proporcjonalności, tożsamej z zakazem nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki (podatnika). Zasada ta będzie zobowiązywać organy podatkowe do podejmowania tylko takich działań wkraczających w tę sferę, które zarazem: mogą doprowadzić do osiągnięcia zamierzonego celu w zakresie ochrony interesu publicznego, są niezbędne do realizacji tego celu i przyniosą efekty proporcjonalne do nakładanych na podatnika ciężarów.

Przez wzgląd na coraz silniej akcentowane znaczenie porozumień w rozstrzyganiu sporów podatkowych zasadne jest uzupełnienie katalogu zasad prawa podatkowego o jeszcze jedną dyrektywę – zasadę ugodowego załatwiania spraw. Zgodnie z nią organy podatkowe powinny w miarę możliwości dążyć do załatwienia sprawy w porozumieniu z podmiotem zobowiązanym z tytułu podatku, również wykorzystując w tym celu instytucję mediacji.

Tym samym zasada ugodowego załatwiania spraw będzie uzupełnieniem procesowej zasady przekonywania, istniejącej już na gruncie przepisów obecnej ordynacji podatkowej.

Właściwe jest wreszcie wprowadzenie regulacji mającej na celu zwolnienie organów podatkowych z obowiązku podejmowania działań nieracjonalnych ekonomicznie. Temu właśnie będzie służyć zasada pragmatyzmu, zgodnie z którą organ podatkowy może odstąpić od dokonania wymaganej przez przepis prawa czynności, jeżeli wiąże się ona z kosztami niewspółmiernymi do rezultatu, jaki można przez czynność tę osiągnąć, pod warunkiem, że nie ogranicza to praw podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku i nie prowadzi do nałożenia na niego obowiązków.

Z kolei ochronę praw podatnika podczas stosowania przepisów prawa podatkowego powinna gwarantować zasada ograniczonego stosowania analogii. Analogia jako rodzaj rozumowania prawniczego opiera się na założeniu, że fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą te same lub podobne konsekwencje. Tym samym jest ona operacją myślową, której przedmiotem są normy prawne, prowadzącą do rozszerzenia zakresu ich obowiązywania na stany faktyczne tymi normami nieobjęte. Jedynym tego uzasadnieniem jest zaś fakt, że stany faktyczne nieobjęte treścią normy prawnej w swej istocie są zbliżone do stanów faktycznych, do których stosuje się treść normy prawnej. Wprowadzenie do ordynacji podatkowej zasady ograniczonego stosowania analogii powinno uniemożliwiać organom podatkowym ustanawianie bądź poszerzanie obowiązków, a także ograniczanie uprawnień adresatów przepisów prawa podatkowego w stosunku do tych powinności lub uprawnień, które wynikają z przepisów prawa podatkowego.

Względy ochrony praw podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku uzasadniają również wprowadzenie do ordynacji podatkowej dyrektywy dotyczącej sposobu postępowania w przypadku zmiany prawa. Jest nią nakaz stosowania przepisów, które w momencie orzekania są już uchylone, dla oceny zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami (jeżeli akt prawny nie zawiera przepisów przejściowych).

Temu samemu celowi służy ukształtowanie nakazu rozstrzygania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Ten istotny wymóg związany z ochroną praw podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku został ujęty już w projekcie nowelizacji obowiązującej ordynacji podatkowej, przygotowanym w Kancelarii Prezydenta RP. Zasada ta powinna znaleźć się również w nowych przepisach ogólnego prawa podatkowego. Za takim rozwiązaniem wypracowanym w doktrynie prawa podatkowego, a także w orzecznictwie sądów administracyjnych przemawia fakt, że w państwie demokratycznym podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnego

określenia jego obowiązków w ustawie podatkowej. Jeżeli w danej sytuacji, przez wzgląd na brzmienie przepisów prawa podatkowego, możliwe jest różne ich rozumienie i każda z „wersji” interpretacyjnych jest uzasadniona, istniejącą wątpliwość należy rozstrzygnąć w ten sposób, że przy ocenie konsekwencji prawnych zachowania podatnika przyjmuje się to rozumienie przepisów, które jest najkorzystniejsze dla podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. W ten sposób nie dochodzi do przerzucenia na niego odpowiedzialności za niedoskonałości regulacji prawnej. Sama zasada staje się zaś swoistym zabezpieczeniem uniemożliwiającym przenoszenie na podatnika odpowiedzialności za błędy popełnione przez ustawodawcę.

2. Podstawowe prawa i obowiązki podatnika

Niezależnie od ukształtowania w nowej ordynacji podatkowej zbioru zasad prawa podatkowego, potrzebne jest również stworzenie normatywnego katalogu praw i obowiązków podatnika. Umożliwi to równoważenie obowiązków podatnika przysługującymi mu prawami, a jednocześnie uświadomi zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym, jaki jest zakres uprawnień oraz powinności ciążących na podmiocie zobowiązanym z tytułu podatku. W ten sposób zabezpieczone zostaną interesy obydwu stron stosunku podatkowoprawnego.

Potrzeba wyartykułowania katalogu praw i obowiązków podatnika jest dostrzegana nie tylko w nauce prawa podatkowego. Jej przedstawiciele formułują zarówno podstawowe, determinowane przepisami Konstytucji RP prawa i obowiązki podatnika, jak i prawa i obowiązki specyficzne wyłącznie dla prawa podatkowego. Na regulowanie kwestii praw i obowiązków podatnika w poszczególnych krajach wskazuje także Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), a proponowany katalog podstawowych praw podatnika sformułowano w Deklaracji praw podatnika, podpisanej 18 maja 2011 r. przez przedstawicieli nauki, sądownictwa oraz praktyków prawa podatkowego.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy w nowej ustawie sformułować, w szczególności, następujące prawa podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku: prawo do rzetelnego, bezstronnego, sprawnego i terminowego załatwiania spraw, prawo do ochrony prywatności i danych dłużnika podatkowego, prawo do niedyskryminacyjnego traktowania, prawo do uzyskania naprawienia szkody wyrządzonej sprzecznym z prawem działaniem organów władzy publicznej, prawo do zapłaty podatku tylko w wysokości wynikającej z przepisów prawa, prawo do uzyskania zwrotu nadpłaty oraz należnego zwrotu podatku, prawo do skorygowania deklaracji podatkowej, prawo do uzyskania informacji od organu podatkowego, prawo do wyboru formy lub sposobu opodatkowania, jeśli możliwość taka wynika z

przepisów prawa, prawo do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych oraz ubiegania się o ulgi w spłacie podatków, domniemanie uznania przez organy podatkowe rzetelności każdego podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku, prawo do uprzejmego, profesjonalnego i sprawiedliwego traktowania, prawo do wsparcia i bycia wysłuchanym, prawo do dostępności urzędników, prawo do oczekiwania stosowania przez organy podatkowe prawa w sposób sprawiedliwy, konsekwentny, rozsądny i spójny, prawo do reprezentacji, prawo do zaskarżenia rozstrzygnięć organów podatkowych, prawo do zwrócenia się o mediację lub zastosowanie innej niewładczej procedury rozwiązywania sporu podatkowego, prawo do składania skarg i wniosków, prawo do przywrócenia terminu na dokonanie czynności przewidzianej w prawie, prawo do ochrony interesów poprzez instytucję przedawnienia roszczeń o zapłatę podatku.

Z kolei artykułowanymi w ordynacji podatkowej obowiązkami podatnika powinny być w szczególności: powinność przestrzegania prawa, obowiązek zapłaty podatku, zakaz uchylania się od opodatkowania, powinność dokonywania tzw. samoobliczenia podatku (tam, gdzie jest to wymagane na podstawie przepisów prawa), obowiązek zgłoszenia właściwym organom podatkowym okoliczności powodujących powstanie, zmianę lub ustanie obowiązków w sferze prawa podatkowego, obowiązek zwrotu należności otrzymanej od organu podatkowego nienależnie, powinność sporządzania i przedstawiania właściwym organom podatkowym przewidzianych prawem deklaracji i ksiąg podatkowych, powinność poddania się czynnościom sprawdzającym i kontrolnym przewidzianym w ustawie, obowiązek uczciwego i uprzejmego postępowania w kontaktach z organami podatkowymi (ich pracownikami), obowiązek niezwleknięcia z przedłożeniem informacji i innych dowodów będących w posiadaniu podatnika istotnych dla sprawy, obowiązek niepodejmowania działań uniemożliwiających odbiór korespondencji, powinność poddania się kontroli i innym czynnościom podejmowanym zgodnie z prawem przez organy podatkowe, obowiązek bezzwłocznego informowania o błędach rzutujących na poprawność rozliczenia podatku.

3. Ujednolicenie siatki pojęciowej ogólnego prawa podatkowego

Polskie prawo podatkowe – w tym ogólne prawo podatkowe - od dziesięcioleci posługuje się tą samą siatką podstawowych pojęć, wśród których na plan pierwszy wysuwają się: podatnik, zobowiązanie podatkowe, obowiązek podatkowy. Stanowią one rdzeń instytucjonalny i zarazem pojęciowy polskiego prawa podatkowego. Co do zasady zadowalająco spełniają swoją rolę. Ustalona treść i udowodniona użyteczność skłaniają zatem

do tego, aby stosować je nadal w takim znaczeniu i zakresie, jakie utrzymało się w dotychczasowej praktyce legislacyjnej i orzecznictwie.

Dostrzegalna jest jednak konieczność dokonania w tym obszarze pewnych korekt. Okazuje się bowiem, że w przepisach poszczególnych ustaw podatkowych niektóre terminy używane są w znaczeniu odbiegającym od ich definicji zawartej w ordynacji podatkowej. Ogólne prawo podatkowe nie może stwarzać barier pojęciowych; powinno podążać za zmianami, jakie już się dokonały.

Ponadto, obok słowniczka pojęć ustawowych należy stworzyć grupę pojęć „technicznych” i zdefiniować je na potrzeby budowania instytucji samej ordynacji podatkowej. Chodzi o pojęcia zbiorcze, generalizujące, które potrzebne są jako budulec przepisów celem wyeliminowania kazuistyki i rozległych, powtarzających się wyliczeń (np. termin oznaczający wszystkie podmioty zobowiązane, termin oznaczający wszystkie kategorie należności objętych ordynacją itp.).

Oprócz tego należy wprowadzić zasadę respektowania w prawie podatkowym treści pojęć przejętych z innych dziedzin prawa, z ograniczeniami w zakresie podatków zharmonizowanych na poziomie Unii Europejskiej.

4. Niewładcze formy działania organów podatkowych

Szczególnym wyrazem woli stworzenia warunków do przestrzegania i stosowania prawa podatkowego w sposób jednocześnie skuteczny, efektywny i słuszny staną się nowe niewładcze formy działania organów podatkowych. Zostaną one wprowadzone w celu wsparcia podatnika w realizowaniu obowiązków wynikających z prawa podatkowego, zapobiegania powstawaniu sporów podatkowych i stworzenia warunków ich lepszego rozwiązywania. Będą one sprzyjać współdziałaniu (współpracy) między organami podatkowymi (pracownikami działającymi z ich upoważnienia) a podatnikami i pozwolą na ustanowienie między nimi relacji opartej na wzajemnym szacunku i zaufaniu.

a) procedura konsultacyjna

W nowej ordynacji podatkowej zostanie uregulowana ogólna procedura konsultacyjna (konsultacyjno-porozumiewawcza). Nowa procedura będzie stanowić odpowiedź na zgłaszane od lat postulaty udzielenia podatnikom legitymacji procesowej do wnoszenia o przeprowadzenie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej; umożliwienia weryfikacji prawidłowości samoobliczenia na wniosek. W ramach niej wnioskodawca oraz organ podatkowy będą mogli dokonać uzgodnień dotyczących przeszłych lub przyszłych rozliczeń podatnika – przed zaistnieniem ewentualnego sporu. W wyniku postępowania

konsultacyjnego zostanie wydana decyzja, wiążąca dla organu podatkowego i podatnika. Będzie ona podlegać zaskarżeniu.

Wskazana procedura będzie mogła być stosowana w szczególności na wniosek podatnika w zakresie oceny konsekwencji podatkowych transakcji o skomplikowanej strukturze, obarczonych dużym ryzykiem podatkowym dla podmiotów gospodarczych; wyceny wartości przedmiotu opodatkowania; oceny charakteru przedmiotu transakcji itd.

W ramach procedury konsultacyjnej będą dokonywane ustalenia faktyczne, prowadzone będzie postępowanie dowodowe, a także dokonywane będą uzgodnienia między organami podatkowymi a podatnikami. Cechy te odróżniają ją od postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. Korzystanie z procedury konsultacyjnej będzie co do zasady odpłatne.

b) porozumienie między podatnikiem a organem podatkowym

W nowej ordynacji podatkowej zostanie ustanowiona prawna podstawa dla konsensualnego rozwiązywania sporów podatkowych w ramach procedur podatkowych. Porozumienie będzie mogło zostać zawarte w szczególności:

- w przypadku trudnych do usunięcia wątpliwości co do stanu faktycznego sprawy;
- w przedmiocie określenia wartości przedmiotu opodatkowania lub transakcji;
- w przedmiocie zasadności zastosowania ulg w spłacie podatków, rodzaju ulgi, którą należy zastosować oraz sposobu jej zastosowania.

Porozumienia będą zawierane między podatnikiem a organem podatkowym i dokumentowane protokołem, zawierającym m.in. zakres i treść dokonanych uzgodnień. Organ podatkowy będzie zobowiązany do odzwierciedlenia uzgodnień w wydanej następnie decyzji podatkowej (względnie w protokole kontroli podatkowej).

Przedmiotem porozumienia będzie mogło stać się nie tylko rozstrzygnięcie sprawy, lecz także kwestie szczegółowe, które powstają w trakcie postępowania lub kontroli podatkowej, nieprzesądzające rozstrzygnięcia (np. zakres postępowania dowodowego, które należy przeprowadzić). Uzgodnieniom nie będzie podlegała (bezpośrednio) wysokość zobowiązania podatkowego. Jednocześnie uzgodnienia będą mogły wpływać na tę wartość pośrednio, jako pochodną np. od powziętych ustaleń faktycznych.

c) mediacja podatkowa

Jako mechanizm procesowy ułatwiający komunikację między organem podatkowym a podatnikiem zostanie wprowadzona mediacja podatkowa, tj. procedura rozwiązywania sporów z udziałem osoby trzeciej – mediatora. Mediacja podatkowa zostanie uregulowana w sposób uwzględniający doświadczenia polskie i zagraniczne (m.in. Wielkiej Brytanii,

Kanady i Holandii). Procedura ta będzie stanowić postępowanie szczególne, wszczynane na wniosek jednej ze stron sporu (podatnika lub organu podatkowego), za zgodą drugiej strony, na dowolnym etapie postępowania. Zostanie ona skonstruowana z poszanowaniem podstawowych zasad mediacji, m.in. dobrowolności, bezstronności i neutralności mediatora oraz poufności.

Strony będą dokonywać swobodnego, wspólnego wyboru mediatora z listy prowadzonej przez Ministra Finansów. Wśród warunków, których spełnienie przez mediatora będzie konieczne do znalezienia się na tej liście, podstawowe znaczenie będą miały: bezstronność i neutralność oraz właściwa wiedza i umiejętności w zakresie rozwiązywania konfliktów. Wynik mediacji będzie dokumentowany w protokole zawierającym m.in. informację o treści porozumienia lub jego braku. Koszty mediacji będą stanowić koszty postępowania ponoszone przez państwo lub gminę.

d) program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy

W ordynacji podatkowej zostaną ustanowione ramy prawne dla programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (tzw. *cooperative compliance*). Celem programu będzie zapewnienie przestrzegania prawa podatkowego poprzez nawiązanie ścisłych relacji między organami podatkowymi a podatnikami.

Istotę programu oddaje hasło „przejrzystość w zamian za pewność”. „Przejrzystość” – ponieważ podatnik będący uczestnikiem programu zobowiązuje się do ujawnienia organowi podatkowemu bez zwłoki wszelkich istotnych dla opodatkowania informacji na temat swojej działalności oraz zgłaszania wszelkich materialnych zagadnień podatkowych potencjalnie spornych między nim a organem. „Pewność” – ponieważ organ podatkowy „w czasie rzeczywistym”, tj. również bez zwłoki, udziela – po konsultacji z samym podatnikiem oraz w duchu porozumienia i zrozumienia dla biznesu – odpowiedzi na nurtujące podatnika pytania.

Program tego rodzaju będzie maksymalnie odformalizowany i oparty na osobistym zobowiązaniu osób będących decydentami w podmiocie gospodarczym oraz w organie podatkowym. Każda ze stron będzie mogła swobodnie zdecydować o przystąpieniu i ewentualnym wystąpieniu z programu.

Warunkiem udziału w programie będą dobrze funkcjonujące wewnętrzne procedury rozliczeń u przedsiębiorcy – „ład podatkowy”. Będą one weryfikowane przez audyt jeszcze przed zawarciem porozumienia z podatnikiem.

Program będzie adresowany do podmiotów strategicznych dla budżetu państwa. Zgodnie z jego ideą nowa ustawa będzie zawierać jedynie podstawową regulację w omawianym zakresie, w szczególności zaś określać jednolitą formę porozumienia.

5. Uwzględnienie specyfiki samorządowych organów podatkowych oraz pobieranych przez nie podatków i opłat

W Polsce funkcjonuje 2478 gmin, których organy realizują własne podatki. Z tego względu przy tworzeniu nowej ordynacji podatkowej nie można pominąć ich potrzeb, a także oczekiwań podatników, którzy uiszczają tak powszechne podatki, jak np. od nieruchomości. Docelowo wymiar i pobór podatków stanowiących dochód gmin powinien pozostawać w kompetencji ich organów podatkowych, a nie - jak to ma miejsce obecnie - w części należeć do państwowych organów podatkowych.

W pracach nad nową ordynacją podatkową zasadne jest przyjęcie założenia, aby wszystkie organy podatkowe na gruncie przepisów ogólnego prawa podatkowego miały zbliżone kompetencje. Od wskazanej zasady będą, co oczywiste, istniały wyjątki uzasadnione specyfiką wymierzanych i pobieranych podatków, a w odniesieniu do organów samorządowych także ich rozdrobnieniem. W każdym jednak przypadku odstępstwo od ogólnej zasady równego statusu organów podatkowych musi znajdować dostateczne uzasadnienie. Tam, gdzie go nie ma, różnice nie powinny występować. Uwaga ta dotyczy m.in. aktualnie występującej decentralizacji w zakresie wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wielość samorządowych organów podatkowych, które są uprawnione do ich wydawania, może prowadzić do występowania rozbieżności interpretacyjnych. Brakuje też jednolitego wzoru wniosku o wydanie interpretacji oraz wspólnej bazy, w których byłyby one upubliczniane. Tego rodzaju rozwiązania powinny ulec zmianie.

Należy zwrócić uwagę na specyfikę podatków realizowanych przez samorządowe organy podatkowe, która wynika przede wszystkim z obowiązku wydawania przez nie decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego. Akt ten kończy sformalizowane postępowanie podatkowe, które generuje określone koszty. Zasadne jest więc w pierwszej kolejności przyjęcie zasady, wedle której w sprawach o bagatelnym charakterze, w których koszty wymiaru są wyższe niż wymierzany podatek, od wymiaru będzie można odstąpić. Natomiast w pozostałych przypadkach konieczne jest radykalne uproszczenie procedury wydawania decyzji podatkowych w sprawach, w których stan faktyczny jest niesporny.

Zasady wymiaru i poboru tak powszechnych podatków samorządowych, jak: od nieruchomości, rolny czy leśny uzasadniają także wprowadzenie instytucji umorzenia

podatku, tak aby było możliwe zastosowanie ulgi jeszcze przed powstaniem zaległości podatkowej.

Docelowo zaproponowane działania mają usprawnić funkcjonowanie samorządowych organów podatkowych, podnieść ich efektywność, a także stanowić ułatwienie dla podatników w prawidłowym wypełnianiu ich obowiązków związanych z rozliczeniem podatków i opłat stanowiących dochód samorządu.

6. Zwiększenie efektywności i szybkości postępowania podatkowego

Procedura podatkowa wymaga unowocześnienia, aby lepiej spełniać współczesne potrzeby. Propozycje w tym zakresie powinny w szczególności polegać na uproszczeniu postępowania podatkowego oraz na odstąpieniu od jego prowadzenia w sprawach bagatelnych.

W wielu dziedzinach życia i gospodarki rozwijają się obecnie procedury bazujące na szybkim, odformalizowanym kontakcie. Podatnicy oczekują podobnych rozwiązań. Nowa ordynacja podatkowa powinna realizować te potrzeby, wprowadzając model uproszczonego postępowania podatkowego, w którym niektóre elementy formalne procesu zostaną wyłączone za wiedzą i zgodą strony. Korzyścią dla strony wprowadzenia rozwiązań upraszczających postępowanie będzie szybsze rozstrzygnięcie sprawy w zamian za rezygnację z pewnych gwarancji procesowych. Uproszczenie postępowań podatkowych w sprawach prostszych pozwoli na większą koncentrację zasobów administracji podatkowej na sprawach trudnych i da pole do poprawy jakości i terminowości działania.

Nieekonomiczne jest wszczynanie postępowań podatkowych, gdy koszty ich prowadzenia, w tym nakłady pracy organu podatkowego oraz koszty doręczenia pism, przewyższają wymierzaną kwotę zobowiązania. W związku z tym należy uprawnnić organ podatkowy do niewszczyniania oraz umarzania wszczętego z urzędu postępowania, jeżeli spodziewana kwota zobowiązania nie przekracza określonego limitu kwotowego.

7. Wydłużenie terminu do złożenia środka zaskarżenia

Należy urealnić prawo strony do zaskarżenia rozstrzygnięcia. Termin do wniesienia odwołania/zażalenia należy wydłużyć (odpowiednio do 30 i 14 dni). Umożliwi to lepsze przygotowanie strony do sformułowania zarzutów przeciwko decyzji/postanowieniu oraz bardziej precyzyjne przygotowanie wniosków dowodowych. Z tych samych powodów należy wydłużyć z miesiąca do 3 miesięcy termin do wnioskowania o wzruszenie decyzji ostatecznej po wyroku Trybunału Konstytucyjnego lub wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE.

8. Zawieszenie postępowania w związku ze sprawą reprezentatywną

Ekonomika postępowania podatkowego i sądownoadministracyjnego uzasadnia stworzenie możliwości zawieszenia postępowania w sprawach podobnych lub ze sobą ściśle powiązanych. Wysiłki strony postępowania, organu podatkowego oraz sądu administracyjnego powinny być skoncentrowane na sprawie wskazanej jako „reprezentatywna” zamiast na równoległym prowadzeniu sporu w wielu sprawach naraz. W pierwszej kolejności należy rozstrzygnąć spór w sprawie „reprezentatywnej” zawieszając postępowania w pozostałych sprawach. Takie zawieszenie wymaga porozumienia między stroną i organem. Pozwoli to podatnikowi zrationalizować wydatki procesowe oraz znieść ryzyko seryjnego wykonywania decyzji, które mogą okazać się wadliwe.

9. Zwiększenie stabilizacyjnej funkcji przedawnienia

Przedawnienie stabilizuje obrót gospodarczy poprzez ograniczenie lub wyłączenie możliwości dochodzenia roszczeń. W prawie podatkowym przedawnienie uniemożliwia albo wymiar zobowiązania podatkowego, albo też prowadzi do jego wygaśnięcia, ale w następstwie szeregu wyjątków od generalnej zasady jego gwarancyjna funkcja jest osłabiona.

W ramach prac nad przedawnieniem szczególnie istotne jest wyróżnienie przedawnienia prawa do wymiaru oraz prawa do poboru podatku. W proponowanym modelu organ podatkowy ma zakreślony przepisami prawa termin na dokonanie wymiaru podatku rozumianego jako doręczenie decyzji przez organ I instancji o charakterze ustalającym lub określającym. Byłby więc to okres na kwestionowanie poprawności rozliczenia podatku dokonanego przez podatnika np. w złożonej deklaracji podatkowej albo też wydanie decyzji określającej w przypadku braku takiej deklaracji. Ponadto ten termin wiązałby organ w zakresie wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, o ile ustawa przewiduje taki sposób jego powstania. W ramach tego okresu powinno być możliwe wydawanie decyzji zmierzających do odzyskania należności przysługujących Państwu, błędnie przekazanych lub zaliczonych na rzecz podatnika, do których stosuje się ordynację podatkową, uwzględniając wykorzystanie m.in. straty, podatku do przeniesienia itd. W przypadku decyzji określającej stratę podatkową należy opowiedzieć się za rozwiązaniem, iż rozstrzygnięcie to będzie mogło zostać wydane w okresie przedawnienia wymiaru zobowiązania, w którym podatnik rozlicza stratę.

Drugi rodzaj przedawnienia - przedawnienie prawa do poboru - wiązałby się z sytuacją, w której zobowiązanie podatkowe istnieje i jego wysokość jest znana (z zasady wynika ze złożonej poprawnie deklaracji, korekty deklaracji lub doręczonej decyzji). Termin tego rodzaju przedawnienia liczony byłby od dnia zakończenia biegu terminu przedawnienia wymiaru.

W przypadku przedawnienia wymiaru należy wprowadzić dwa okresy przedawnienia - 3 lub 5 lat liczone od dnia upływu terminu płatności lub powstania obowiązku podatkowego. Trzyletni okres przedawnienia wymiaru miałby zastosowanie w odniesieniu do rozliczenia podatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Okres 5 lat odnosiłby się do rozliczeń podatków, które są związane z prowadzeniem tej działalności. Trzyletnim okresem przedawnienia wymiaru będą więc objęci podatnicy, których rozliczenia dotyczą spraw, zasadniczo, o nieskomplikowanym charakterze. Mechanizm ten będzie dotyczył m.in. większości podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Oznacza to, że po upływie 3 lat, a nie jak obecnie 5 lat, duża grupa podatników zwolniona będzie z obowiązku przechowywania dokumentów dotyczących zobowiązań podatkowych.

Za wprowadzeniem 5-letniego terminu przedawnienia wymiaru w odniesieniu do podatków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej przemawia między innymi z reguły bardziej skomplikowany charakter tych rozliczeń, a co za tym idzie konieczność wykorzystania w ramach postępowania szerszego katalogu środków dowodowych, czy zastosowania większej liczby instytucji prawa podatkowego, np. oszacowania.

Należy postulować wprowadzenie 5-letniego okresu przedawnienia poboru podatku. Wprowadzenie krótszego okresu nie wydaje się uzasadnione. Jeżeli bowiem zobowiązanie wynika ze złożonej, prawidłowej deklaracji podatkowej lub ostatecznej decyzji (ewentualnie weryfikowanej prawomocnym orzeczeniem sądowym), to powinno być - w myśl zasady sprawiedliwości opodatkowania - wykonane. Zatem poza dyskusją powinno być, że jeżeli ktoś jest zobowiązany do zapłaty podatku, którego istnienie i wysokość co do zasady są prawidłowo ustalone, to powinien to zapłacić. Dlatego egzekwowanie należnego podatku, nawet w dłuższej perspektywie czasowej, jest uzasadnione.

Instytucja przedawnienia podatkowego powinna mieć charakter realny. W związku z powyższym w ramach przedawnienia wymiaru należy wykluczyć możliwości przerwania jego biegu, a jego zawieszenie powinno następować tylko z przyczyn obiektywnych, niezależnych od organu podatkowego, takich jak: śmierć podatnika, konieczność uzyskania informacji od innego państwa niezbędnej do opodatkowania, złożenie wniosku do sądu powszechnego o ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, zawieszenie postępowania w związku ze

sprawą reprezentatywną, a także złożenie skargi do sądu administracyjnego. Zastosowanie przesłanek zawieszenia przedawnienia wymiaru nie może prowadzić do wydłużenia okresu przedawnienia wymiaru łącznie o więcej niż 5 lat.

Również w ramach przedawnienia poboru należy ograniczyć przesłanki zawieszenia oraz przerwania jego biegu. W ramach przedawnienia poboru należy postulować utrzymanie następujących przesłanek zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia: rozłożenie na raty, odroczenie terminu złożenia deklaracji lub terminu płatności, przedłużenie terminu płatności, zabezpieczenie dobrowolne lub egzekucyjne, ogłoszenie upadłości, zastosowanie środka egzekucyjnego. Należy, w toku dalszych prac nad nową Ordynacją, opracować i wprowadzić, określone rozwiązania, które wprowadzałyby maksymalny okres przedłużania przedawnienia poboru na skutek zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia poboru. Jednocześnie należy jednak uregulować kwestię wpływu zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych poprzez ustanowienie hipoteki lub zastawu skarbowego na przedawnienie poboru podatku. W tym zakresie należy wprowadzić rozwiązanie odpowiadające przedawnieniu wierzytelności cywilnoprawnych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem. W konsekwencji przedawnienie poboru w odniesieniu do wierzytelności podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem nie naruszałoby uprawnienia wierzyciela publicznego do uzyskania zaspokojenia z rzeczy obciążonej.

10. Zwiększenie roli czynności sprawdzających

Celem projektowanych przepisów jest zmodyfikowanie obecnych regulacji w zakresie czynności sprawdzających, w szczególności poprzez zwiększenie ich roli w systemie obsługi podatnika.

Projektując przepisy nowej ordynacji podatkowej, zasadnym będzie, aby czynności sprawdzające ponownie uregulować odrębnie od kontroli podatkowej, jednak jednocześnie należy, co do zasady, wprowadzić pierwszeństwo prowadzenia przez organ podatkowy czynności sprawdzających, zanim zostanie wszczęta kontrola podatkowa. Z założenia bowiem czynności sprawdzające mogą prowadzić do zweryfikowania wysokości zobowiązania przez podatnika lub przez organ podatkowy w trybie korekty, a zatem w takim przypadku nie będzie konieczne prowadzenie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

Istotnym jest również wprowadzenie gwarancji procesowych w trakcie ich przeprowadzania.

Realizując powyższy, cel niezbędnym jest:

- rozszerzenie zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających. Obecnie obowiązujące przepisy ograniczone są tylko do nielicznych stanów faktycznych. Brak jest również podstawy do dokonania czynności w zakresie spraw rejestracyjnych;
- stworzenie dodatkowej możliwości do prowadzenia czynności sprawdzających poza organem podatkowym na wniosek podatnika przyczyni się do ukształtowania czynności sprawdzających jako przyjaznej, ale jednocześnie efektywnej procedury;
- stworzenia uproszczonej procedury korekty deklaracji przez organ podatkowy, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 50 zł. Procedura ta miałaby zastosowanie w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy błędów rachunkowych i oczywistych omyłek, nie wymagałby jakiegokolwiek udziału w niej podatnika i ograniczałaby obowiązki biurokratyczne po stronie organów podatkowych do niezbędnego minimum.

11. Uporządkowanie procedury kontroli podatkowej

Podstawowym celem projektowanej ustawy - w zakresie kontroli podatkowej - powinno być stworzenie ram prawnych, które racjonalizują, usprawnią tę procedurę, z jednoczesnym zagwarantowaniem kontrolowanemu szerokich uprawnień procesowych. Proponuje się więc stworzenie w przepisach ordynacji podatkowej jednolitej, zintegrowanej procedury kontroli podatkowej dla podatników, co do zasady wywiązujących się z obowiązków oraz wprowadzenie odrębnej regulacji dla bardziej rygorystycznej procedury kontroli nakierowanej na zwalczanie szeroko rozumianej przestępczości skarbowej. Obecna procedura kontroli podatkowej jest z jednej strony niekiedy zbyt uciążliwa w stosunku do większości podatników, a z drugiej strony jest nieefektywna wobec podatników uchylających się od płacenia podatków. Istotna jest więc dywersyfikacja procedury kontroli, a kryteria stosowania poszczególnych procedur powinny nawiązywać do wagi nieprawidłowości lub stopnia szkodliwości popełnionych przestępstw skarbowych i potrzeby szybkiego zabezpieczenia materiału dowodowego.

Procedura skierowana do podatników wywiązujących się z obowiązków podatkowych kierunkowo powinna opierać się na obecnych rozwiązaniach ordynacji podatkowej i ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, które proponuje się kompleksowo uregulować w projektowanej ustawie. Aktualnie obowiązujące przepisy ordynacji podatkowej oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej obejmują szczególną ochroną podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Brak jest racjonalnych argumentów dla pozostawienia takiego zróżnicowania. Przykładowo w chwili obecnej terminów ograniczających czas

trwania kontroli podatkowej nie stosuje się do podatników niebędących przedsiębiorcami, a przecież nie można mieć wątpliwości, iż standard ochrony w tym zakresie powinien być taki sam dla wszystkich podmiotów kontrolowanych. Dlatego też zasadnym jest połączenie przepisów dotyczących kontroli podatkowej funkcjonujących w odrębnych aktach prawnych w jedną całość. Zwiększy to ich przejrzystość oraz wyeliminuje ryzyko zbędnych interpretacji dotyczących zasad stosowania przepisów i ich pierwszeństwa. Zmiany te powinny wpłynąć pozytywnie na czas postępowań oraz ich jakość. Aby osiągnąć ten cel, należy wykluczyć stosowanie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej do kontroli podatkowej, natomiast regulacje przewidywane przez nią w zakresie tego rodzaju kontroli przenieść do ordynacji podatkowej.

W ramach procedury kontroli realizowanej w oparciu o przepisy ordynacji podatkowej winno się również wprowadzić możliwość elektronicznej kontroli opartej o standardowy, logiczny plik informatyczny, pozwalający drogą komunikacji elektronicznej wymieniać informacje pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami.

Natomiast procedura odnosząca się do kontroli mającej na celu zwalczanie oszustw i przestępczości podatkowej powinna znajdować się w odrębnym od ordynacji podatkowej akcie prawnym (ustawie o kontroli skarbowej) i stanowić połączenie części obecnych rozwiązań ordynacji podatkowej, ustawy o kontroli skarbowej oraz postępowania karnego. Zasadność wprowadzenia tej procedury potwierdza obserwowany w ostatnich latach wzrost przestępczości podatkowej, szczególnie w zakresie wyłudzeń podatku od towarów i usług. Są to przestępstwa szczególnie szkodliwe dlatego, że ich skutkiem są z jednej strony liczone w miliardach złotych straty Skarbu Państwa, zagrażające jego bezpieczeństwu finansowemu, zaś z drugiej strony trudne do oszacowania, negatywne skutki w postaci zaburzenia zasad funkcjonowania konkurencji, a także groźby eliminacji z rynku uczciwych przedsiębiorców. Celowe jest stworzenie katalogu spraw, w których procedura ta znalazłaby zastosowanie. W szczególności powinna być ona stosowana w przypadkach: działania w zorganizowanej grupie przestępczej albo związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego, prania brudnych pieniędzy, wystawiania dokumentów dotyczących czynności, które nie zostały dokonane, celowego fałszowania dokumentacji podatkowej.

12. Komunikacja elektroniczna

W ramach projektowanych rozwiązań należy uwzględnić zmiany zachodzące w otoczeniu organów podatkowych, powodujące konieczność informatyzacji stosowanych

procedur, w szczególności wdrażane przez ministerstwo finansów w programie e-Podatki (obejmującym trzy projekty: e-Podatki, e-Deklaracje2 oraz e-Rejestracja).

Ideą przyświecającą nowej ustawie powinno być uproszczenie otoczenia prawnego i stworzenie ułatwień dla podatników, w tym także będących przedsiębiorcami. Wskazane mechanizmy i instrumenty prawne są konieczne dla rozwoju e-administracji i e-gospodarki. Stanowią dowód zmian, jakie zachodzą w sposobie podejścia administracji do jednostki. Świadczą o ukierunkowaniu na pomoc jednostce i umożliwienie jej bardziej sprawnych i efektywnych kontaktów z administracją. Rozwijanie nowych technologii informacyjnych i komunikacyjnych, w tym środków komunikacji elektronicznej, pozytywnie wpływa na rozwój społeczeństwa cyfrowego, co jest szczególnie ważne przy tak szybkim tempie rozwoju otaczającego świata.

Podstawowe zagadnienia z zakresu komunikacji elektronicznej powinny być ujęte w przepisach ogólnych nowej ordynacji. Ponadto w dalszych przepisach tego aktu będą znajdowały się regulacje o charakterze szczególnym, związane z konkretnymi instytucjami prawa podatkowego, a odnoszące się do problematyki wykorzystania nowoczesnych technologii informacyjnych i komunikacyjnych.

W części poświęconej komunikacji elektronicznej wprowadzona zostanie zasada prawa do komunikacji z organem podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Podstawowym, ale nie wyłącznym instrumentem umożliwiającym taką komunikację powinna być platforma podatkowa (portal podatkowy). Portal podatkowy powinien spełniać uniwersalne standardy określone przez Ministra Finansów.

Zauważyć jednak należy, że zasada prawa do komunikacji elektronicznej nie powinna mieć charakteru bezwzględnego. Przepisy szczególne będą mogły przewidywać od niej wyjątki, w szczególności w przypadkach, gdy zastosowanie środków komunikacji elektronicznej w ściśle określonych i uzasadnionych przypadkach będzie nie uprawnieniem, ale obowiązkiem.

Należy również szczegółowo określić zasady wnoszenia podań, deklaracji oraz wszelkiego rodzaju pism do organu podatkowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Zasadne jest też sprecyzowanie zasad identyfikacji użytkownika systemu teleinformatycznego organu podatkowego, które będą miały zastosowanie do wszystkich przypadków komunikowania się z organami podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Przepisy będą umożliwiały wprowadzenie innego, niż profil zaufany oraz bezpieczny podpis elektroniczny, sposobu identyfikacji użytkowników portalu podatkowego.

Rozwiązanie takie zawiera obowiązujący art. 3f § 3 o.p. Rozwiązanie to powinno dotyczyć państwowych jak też samorządowych organów podatkowych.

Ułatwieniem w komunikacji elektronicznej będzie również wprowadzenie zasad uwierzytelniania elektronicznej kopii dokumentu sporządzonego w innej postaci niż elektroniczna oraz wprowadzenie obowiązku podawania na wszystkich pismach pochodzących od organów podatkowych ich adresów elektronicznych.

13. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Przepisy nowej ordynacji podatkowej powinny zawierać klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania i odpowiednie regulacje towarzyszące. Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania pozwala organowi stosującemu prawo określić konsekwencje podatkowoprawne zaistniałego stanu rzeczy nie na podstawie jego formalnoprawnego obrazu, lecz w oparciu o ekonomiczną treść zdarzeń. Takie unormowanie wyznaczy granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej. Będzie ono stanowić instrument ochrony interesów fiskalnych państwa, a zarazem narzędzie urzeczywistniania zasady równości i sprawiedliwości w sferze aktywności gospodarczej podatników. Klauzule tego typu są coraz bardziej rozpowszechnionym na świecie prawnym narzędziem wykorzystywanym do zwalczania zjawiska unikania opodatkowania. Polska należy do stosunkowo nielicznej grupy państw, w których nie ma ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jej przyjęcie jest jednym z zalecanych przez Komisję Europejską środków przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w zakresie podatków dochodowych (zalecenie z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego [C(2012)8806]). Ponadto, 27 stycznia 2015 r. Rada Unii Europejskiej wprowadziła klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania do dyrektywy 2011/96 z dnia 30 listopada 2011 r. dotyczącej transakcji między spółkami powiązanymi różnych państw członkowskich (tzw. *parent-subsidiary*). Państwa członkowskie są zobowiązane do implementacji nowych postanowień dyrektywy do 31 grudnia 2015 r.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania zawarta w przyszłej ordynacji podatkowej ma mieć zastosowanie do wszystkich podatków państwowych (z wyjątkiem podatku od towarów i usług) i samorządowych, nie obejmie natomiast opłat i innych należności publicznoprawnych.

Wyłączenie podatku od towarów i usług z zakresu oddziaływania klauzuli uzasadnione jest tym, że w obszarze podatku od wartości dodanej (VAT) na poziomie Unii Europejskiej w orzecznictwie wykształciła się zasada zakazu nadużycia prawa, będąca w

istocie odpowiednikiem normatywnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania. Polskie sądy i organy podatkowe zobowiązane są ją stosować w pełnym zakresie.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania zawarta w przyszłej ordynacji podatkowej będzie miała zastosowanie do sztucznych i niemających uzasadnienia czynności podejmowanych przez podatnika w sferze aktywności gospodarczej, za pomocą których próbował on w sposób sprzeczny z celem i istotą przepisów podatkowych osiągnąć znaczne korzyści podatkowe. Ciężar udowodnienia tych okoliczności będzie spoczywał na organie podatkowym. Konsekwencją zastosowania klauzuli będzie pozbawienie podatnika korzyści podatkowej, którą zamierzał osiągnąć lub osiągnął. Jeśli na skutek tego dojdzie do ujawnienia zaległości podatkowej, podatnik będzie zobowiązany do zapłaty odsetek za zwłokę. Nie przewiduje się natomiast dodatkowych sankcji finansowych. Najistotniejszą formą oddziaływania klauzuli ma być prewencja. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania powinna pełnić w systemie prawnym funkcję środka specjalnego przeznaczenia, wykorzystywanego w sytuacjach nadzwyczajnych, gdy zawodzą inne, standardowe środki służące przeciwdziałaniu unikania opodatkowania.

Wraz z klauzulą należy wprowadzić instytucje prawne zapewniające podatnikowi jak najwyższy stopień bezpieczeństwa prawnego towarzyszącego jej stosowaniu. Oprócz standardowych gwarancji, takich jak np. prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję o zastosowaniu klauzuli, należy zapewnić podatnikom możliwość uprzedniego uzyskania od administracji podatkowej informacji (opinii) o ocenie prawnej planowanej lub planowanych transakcji w kontekście klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Ponadto, w razie zastosowania klauzuli przez administrację podatkową, z mocy prawa powinno następować wstrzymanie wykonania decyzji aż do czasu upływu terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego lub – w razie jej wniesienia – aż do wydania prawomocnego orzeczenia sądowego. Wyłączona będzie możliwość nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom podatkowym wydanym w oparciu o klauzulę.

Jedynym organem uprawnionym do stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania powinien być Minister Finansów. Dotyczy to także podatków gminnych. W tym ostatnim przypadku klauzula mogłaby być stosowana tylko z inicjatywy gminnego organu podatkowego, właściwego do wymierzania i poboru danego podatku. Należy też powołać niezależną radę konsultacyjną, która będzie opiniowała zasadność zastosowania klauzuli w konkretnej sprawie.

Normatywna konstrukcja klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania będzie uwzględniać zalecenia wynikające z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03).

14. Usystematyzowanie i rozszerzenie zakresu stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych

W nowej ordynacji podatkowej wszystkie ulgi w spłacie powinny być uregulowane w jednym, odrębnym rozdziale. Obejmie on zarówno przepisy dotyczące zapłaty zaliczek, podatku i powstałej już zaległości podatkowej. Przepisy nowej ordynacji obejmą także odrażanie terminu złożenia deklaracji podatkowej oraz przepisy dotyczące tej materii regulowane w innych ustawach niż regulujących materię podatkową.

W ordynacji podatkowej preferowane będą formy pomocy nieskutkujące brakiem zapłaty podatku jako pozwalające na opóźnione co prawda, ale jednak wykonanie zobowiązania.

Katalog stosowanych ulg uznaniowych zostanie rozszerzony o wprowadzenie możliwości umorzenia podatku lub jego części w celu uniknięcia powstania u podatnika zaległości podatkowej jako warunku stosowania ulgi.

W podatkach stanowiących dochody gmin o stosowaniu ulg w spłacie powinny decydować wyłącznie ich organy podatkowe.

15. Zmiany w zakresie nadpłat i zwrotów podatku

W projektowanych przepisach, obok zagadnień technicznych, takich jak np. konieczność całościowego uregulowania problematyki nadpłaty w jednej części nowej ustawy oraz ograniczenia kazuistyki, konieczne jest wprowadzenie rozwiązań legislacyjnych w zakresie przypadków nienależnie zapłaconego świadczenia przez podatnika, który nie poniósł ciężaru ekonomicznego tej należności. Konstrukcja niektórych podatków, zwłaszcza pośrednich, umożliwia bowiem przeniesienie takiego obciążenia na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania i mechanizmy prawne w zakresie nadpłaty nie powinny prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Postulować więc należy wprowadzenie mechanizmu umożliwiającego uzyskanie nadpłaty przez podatników podatków pośrednich pod warunkiem, że ponieśli oni ciężar ekonomiczny podatku.

Zmiany w zakresie regulacji prawnej nadpłat i zwrotów podatku powinny także uwzględniać następujące postulaty:

- należy dążyć do wprowadzenia zasadniczo jednakowych procedur dla nadpłat i zwrotów, z tym że w tym ostatnim przypadku będą one miały zastosowanie, jeśli przepisy szczególnie regulujące konstrukcję poszczególnego rodzaju zwrotu nie stanowią inaczej;
- zasadne jest uproszczenie procedury dochodzenia nadpłat i zwrotów - należy wprowadzić jedno postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty inicjowane z urzędu lub na wniosek. Organ podatkowy powinien z urzędu, w możliwie uproszczonej procedurze, m.in. bez konieczności wszczęcia postępowania, stwierdzać nadpłatę w każdym przypadku, gdy ustali jej istnienie;
- należy rozszerzyć katalog przypadków, w których nadpłata będzie zwracana bez wydawania decyzji (m.in. gdy nadpłata wynika z deklaracji, korekty deklaracji, których organ nie kwestionuje, ale także gdy wynika ona z wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty, który organ uwzględnia w całości, chyba że strona wystąpi o wydanie i doręczenie takiej decyzji);
- określenie relacji postępowania o stwierdzenie nadpłaty do postępowania określającego wysokość zobowiązania podatkowego, np. z ustawowym wyłączeniem obowiązku prowadzenia postępowania wymiarowego przed rozpatrzeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty;
- rozszerzenie przypadków, w których nadpłata jest zwracana wraz z oprocentowaniem. Nadpłata powinna być zwracana wraz z oprocentowaniem naliczanym od dnia zapłaty w przypadku, gdy wynika ona z wadliwego stanowienia prawa (potwierdzonego orzeczeniem TK lub TSUE) lub stosowania prawa, a także od dnia upływu terminu do zwrotu nadpłaty, gdy nie została zwrócona w tym terminie a podatnik nie przyczynił się do powstania opóźnienia. Podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji związanych z wadliwym działaniem władzy publicznej w zakresie stanowienia, jak i stosowania prawa. Istotnym uzupełnieniem ww. mechanizmu powinno być rozwiązanie, zgodnie z którym elementem decyzji dotyczącej nadpłaty będzie rozstrzygnięcie dotyczące oprocentowania, tj. stwierdzenie jego istnienia lub braku;
- rozszerzenie kręgu uprawnionych do uzyskania nadpłaty na wszystkie podmioty objęte stosunkiem podatkowoprawnym, m.in. płatników, inkasentów, następców prawnych, osoby trzecie, z uwzględnieniem takich problemów, jak np. utrata statusu podatkowej grupy kapitałowej, bytu prawnego, zdolności prawnej, zdolności do czynności prawnych, upadłości;
- możliwość wprowadzenia zwrotu nadpłaty podmiotom wskazanym przez podatnika.

16. Reprezentacja w prawie podatkowym

W ordynacji podatkowej powstanie kompleksowa regulacja dotycząca zdolności do podejmowania skutecznych prawnie działań w sferze podatkowej zarówno w imieniu własnym, jak i cudzym. Obecna praktyka – w zakresie zdolności do działań prawnych i reprezentacji - po części opiera się na stosowaniu regulacji kodeksu cywilnego przez analogię. Istniejącą w tym zakresie lukę należy wypełnić.

Zdolność do działania w sferze podatkowej osób fizycznych, jak i reprezentacja osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej zostanie ukształtowana na wzór odpowiednich regulacji zawartych w kodeksie cywilnym, poprzez odesłania do przepisów tego kodeksu. W szczególności należy przyjąć zasadę, że zdolność do działania we własnym imieniu mają osoby fizyczne mające pełną zdolność do czynności prawnych w rozumieniu prawa cywilnego. Osoby fizyczne niemające pełnej zdolności do czynności prawnych będą mogły działać tylko poprzez swoich przedstawicieli ustawowych w rozumieniu kodeksu cywilnego. Wyeliminuje to m.in. wątpliwości dotyczące reprezentowania małoletnich. W zakresie reprezentacji osób prawnych należy w ordynacji zamieścić odesłanie do art. 38 k.c., zgodnie z którym osoba prawna działa przez swoje organy w sposób przewidziany w ustawie i opartym na niej statucie.

Zasady te będą miały zastosowanie do wszelkich działań w sferze prawa podatkowego (materialnoprawnych i proceduralnych).

Ordynacja podatkowa będzie też zawierała kompleksową regulację pełnomocnictw. Będzie ona wzorowana na propozycjach zawartych w projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów, nr UD 154). Przewidziane jest wyodrębnienie trzech kategorii pełnomocnictw: ogólnego, szczególnego i do doręczeń.

Najważniejsza zmiana będzie dotyczyła pełnomocnictwa ogólnego. Instytucja ta będzie miała zastosowanie do wszystkich uczestników procedur podatkowych. Ustanowienie pełnomocnika ogólnego zniesie uciążliwość związaną z obowiązkiem przedkładania pełnomocnictwa lub urzędowo poświadczonego odpisu pełnomocnictwa do akt każdej sprawy podatkowej. Pełnomocnik ogólny będzie mógł być ustanowiony w toku postępowania lub gdy nie toczy się żadna procedura podatkowa.

Pełnomocnictwa ogólne będą gromadzone w informatycznej bazie danych zwanej Centralnym Rejestrem Pełnomocnictw Ogólnych i dostępne na bieżąco dla wszystkich państwowych i samorządowych organów podatkowych.