

Opinia nr 6/2015

Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 24 kwietnia 2015 r.
w sprawie dokumentu
Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej z dnia 11 marca 2015 r.
przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego

I. Uwagi ogólne

1. Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego (także „Rada”) wyraża uznanie Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego („Komisja”) w związku z przygotowaniem *„Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej”* („Założenia”), mających stanowić podstawę do opracowania projektu ustawy zawierającego kompleksowe regulacje dotyczące ogólnego prawa podatkowego wraz z przepisami wykonawczymi.
2. Ze względu na krótki czas dany Radzie na wyrażenie opinii w sprawie Założeń, ta skupiła się na sprawach zasadniczych, choć w Założeniach są także pomysły ciekawe, warte uwagi i poparcia. Brak komentarza co do innych kwestii nie oznacza jednak, że Rada nie ma w tym zakresie uwag. Dodatkowo, co ważne, odniesienie się do wszystkich propozycji Komisji było utrudnione ze względu na miejsca bardzo ogólny charakter Założeń.

Ocena szczegółowych rozwiązań prawnych w planowanej ordynacji podatkowej możliwa będzie dopiero po skonkretyzowaniu założeń ustawy wg procedury legislacyjnej w konkretną regulację normatywną.
3. Rada zauważa brak w Założeniach refleksji co do tego, czy nowa ordynacja podatkowa będzie aktem mającym zastosowanie do podatków i świadczeń podobnych, czy może do wszelkich publicznoprawnych świadczeń pieniężnych. W ocenie Rady, należy poddać analizie fakt, czy zakres stosowania nowej ordynacji podatkowej nie powinien być możliwie szeroki i obejmować również m.in. kategorie opłat, co do których stosowanie obowiązującej Ordynacji podatkowej budzi wątpliwości (np. opłata parkingowa, opłata planistyczna). W tym zakresie Rada postuluje wprowadzenie do nowej ordynacji pozytywnego katalogu, który precyzyjnie wskazywałby w stosunku do których należności publicznoprawnych ordynacja podatkowa miałaby być stosowana.
4. Aprobatę Rady zyskuje systematyka Założeń przedstawionych przez Komisję, która dzieli propozycje Komisji na te, (i) których celem jest pozycjonowanie podatnika w systemie prawa oraz te, (ii) których celem jest zwiększenie skuteczności i efektywności kontroli, wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych. Pierwsza grupa zmian opracowana została w duchu złagodzenie nadmiernego rygoryzmu i formalizmu przy założeniu, że podatnik jest

uczciwy, rzetelny i świadomie nie dąży do naruszenia prawa podatkowego. Druga z kolei grupa zmian ma polegać na stworzeniu ram prawnych dla lepszej współpracy między organami podatkowymi i podatnikami.

5. Rada dostrzega zalety Złożeń:

- 1) szerokie wykorzystanie dotychczasowego dorobku doktryny oraz orzecznictwa dotyczącego zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego,
- 2) wskazanie obszarów regulacji prawnych wymagających zdecydowanej naprawy i zarysowanie nadających się do zastosowania rozwiązań w tym zakresie,
- 3) dostrzeżenie i próbę wyjścia naprzeciw nowym trendom w relacjach między podatnikami i organami podatkowymi,
- 4) próbę rekonstrukcji zasad ogólnych prawa podatkowego,
- 5) próbę zapełnienia dużych, a aktualnie niedostrzeganych luk w prawie (zdolność do działań prawnych i reprezentacja),
- 6) sięganie w zasadniczo zadowalającym (choć wyrywkowym) zakresie do podobnych aktów prawnych, bądź też ich modeli na świecie.

6. Mankamentem Założeń o fundamentalnym znaczeniu jest brak propozycji Komisji w zakresie realnych i efektywnych środków ochrony praw podatnika (i innych stron stosunku prawnopodatkowego).

6.1. Wprawdzie Założenia są oparte na idei poszukiwania równowagi między prawami podatnika i prawami administracji podatkowej, zaś podmioty prawa podatkowego mają otrzymać rozmaite uprawnienia, to jednak o rzeczywistej realizacji tych uprawnień w konkretnej sprawie nadal będzie decydować silniejsza strona sporu – administracja podatkowa (a ostatecznie sądy); warto zwrócić uwagę, iż w teorii prawa funkcjonuje pogląd, że w sytuacji nierówności pozaprawnej stron (organizacja, wielkość zasobów pozostających w dyspozycji stron stosunku prawnego, wiedza, siła etc.) o równości można mówić wówczas, gdy strona słabsza ma uprawnienia, których (w dużym uproszczeniu) nie ma strona silniejsza (prawo konsumenckie, prawo pracy, prawo rodzinne etc.).

6.2. Rada nie dostrzega w Założeniach nawet próby stworzenia dostatecznych, efektywnych środków ochrony praw podatnika. Brak skutecznych środków ochrony praw podatnika już na etapie kontroli, czy sporu z organem podatkowym i pozostawienie kontroli respektowania tych praw sądom (ze zróżnicowanym skutkiem) oznacza, iż system podatkowy pozostanie nadal domeną władzy administracyjnej i zasadniczo będzie społecznie sterylny i niedostępny, a w każdym razie trudno dostępny dla obywateli (współcześnie podatnik też ma różne prawa, a mimo to rośnie skala nadużywania prawa podatkowego przez administrację podatkową).

6.3. W Założeniach wskazano na konieczność uregulowania w nowej ordynacji podatkowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, która ma pozwalać organowi stosującemu prawo określić konsekwencje prawnopodatkowe zdarzenia w oparciu o jego ekonomiczną treść. Klauzula będzie znajdowała zastosowanie do podatków dochodowych – zgodnie z zaleceniami Komisji Europejskiej, jak również do podatków samorządowych (nie będzie znajdowała zastosowania w przypadku podatku od towarów i usług).

Należy pamiętać, że klauzula powinna być tylko jednym z szeregu różnych środków prawnych zapobiegających nadużyciom prawa podatkowego. W żadnym razie klauzula antyabuzyjna nie powinna być stosowana do usuwania luk w prawie.

Rada pozytywnie odbiera postulat powołania niezależnej rady konsultacyjnej, która miałaby opiniować zasadność stosowania klauzuli w konkretnej sprawie. Zdaniem Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego powołanie Rady ds. Unikania Opodatkowania o ograniczonym zakresie przedmiotowym działania to jednak zdecydowanie za mało, zważywszy na faktyczny brak kontroli społecznej i instytucjonalnej w procesie stanowienia prawa podatkowego (konsultacje społeczne projektów ustaw podatkowych mają niewielki wpływ, zaś ocena skutków regulacji wprowadzanych zmian jest oceną formalną, bez rzeczywistej głębszej oceny ekonomicznej ich wpływu na stosunki społeczne i gospodarcze). Wypada zauważyć, że proponowany skład Rady ds. Unikania Prawa Podatkowego niejako *ex ante* stawia Radę w pozycji „listka figowego” dla administracji podatkowej. W Założeniach proponuje się, aby *„zdecydowana większość członków rady ds. unikania opodatkowania to były osoby zajmujące się zawodowo stosowaniem prawa podatkowego”*. Jest to błędne założenie – prawo stosują urzędnicy i sędziowie, a im proponowana instytucja nie jest potrzebna. Jeżeli jednak miałaby ona realne kompetencje do ochrony podatników przed bezzasadnym stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, jej członkami powinny być osoby znające się na gospodarce, międzynarodowych strukturach organizacyjnych, praktyce gospodarczej itp. Jeśli ubolewa się np. nad zakłócaniem gospodarki przez unikanie opodatkowania, to ten stan powinni oceniać przedstawiciele organizacji przedsiębiorców, a nie urzędnicy i sędziowie (w Założeniach nie wspomniano o możliwościach i potrzebie realnej, a nie formalnej ochrony podatnika w tym zakresie).

6.4. Rada postuluje skorzystanie w tym zakresie z doświadczeń Stanów Zjednoczonych (Rada Nadzorcza Służby Podatkowej), Australii (Narodowa Rada Podatkowa), czy Hiszpanii (Rzecznik Praw Podatnika), a nawet z doświadczeń polskich (Podatkowa Komisja Odwoławcza) i odwrócenie generalnego kierunku kontroli – w ocenie Rady bowiem, nie budzi wątpliwości, że administracja podatkowa powinna podlegać kontroli społecznej.

7. Rada wyraża dezaprobatę dla dalszego ograniczania praw podatnika zaproponowanego przez Komisję (np. rozszerzenie kompetencji organów w zakresie czynności sprawdzających w kontekście kontroli podatkowej, czy – w kontekście propozycji dotyczących interpretacji przepisów podatkowych – brak zabezpieczeń wymuszających respektowanie utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów podatkowych (kontrolnych) w odniesieniu do zdarzeń przeszłych.
8. W założeniach przyjęto postulat uzgodnienia nowej ordynacji podatkowej z przepisami ustawy o administracji podatkowej, która jednak ogranicza się jedynie do organizacji i funkcjonowania urzędów i izb skarbowych. Rada popiera kierunkowo to założenie, ale postuluje rozszerzenie uzgodnienia na pozostałe jednostki organizacyjne administracji podatkowej (administracja celna, lokalna i skarbową), jak również uzgodnienie ze szczegółowymi ustawami podatkowymi (w szczególności w zakresie prawa procesowego).

Zdaniem Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego kompleksowa ocena wyników prac Komisji będzie możliwa po przedstawieniu przez nią projektu nowej ordynacji podatkowej. Od przełożenia treści Założeń na treść przepisów, a następnie stosowania tych przepisów przez organy podatkowe w praktyce, uzależniona będzie bowiem ostateczna ocena nowej Ordynacji podatkowej.

II. Uwagi szczegółowe

Niezależnie od powyższych uwag ogólnych Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego poddała dyskusji i ocenie Założenia także w ich części szczegółowej, z zastrzeżeniem że pełna ocena tej części będzie możliwa po zapoznaniu się z projektem przepisów nowej Ordynacji podatkowej. W tej fazie prac Rada odnosi się do Założeń obejmujących:

- 1) zasady ogólne prawa podatkowego,
- 2) podstawowe prawa i obowiązki podatnika,
- 3) niewładcze formy działania organów podatkowych,
- 4) interpretacje prawa podatkowego,
- 5) przedawnienie zobowiązań podatkowych,
- 6) nadpłata.

1. Zasady ogólne prawa podatkowego

Propozycja stworzenia katalogu ogólnych zasad prawa podatkowego zasługuje na zdecydowane poparcie (aktualnie w Ordynacji podatkowej ukształtowano wyłącznie zasady postępowania podatkowego). Zasady te, jako naczelne normy determinujące proces stosowania prawa powinny przyczynić się do ograniczenia kazuistyki aktu oraz uelastycznienia procedur podatkowych.

Słusznym rozwiązaniem jest również (i) bezpośrednio zdefiniowanie zasad w Ordynacji podatkowej, tj. sformułowanie ich wprost w ustawie polegające na nadaniu im określonej treści normatywnej, oraz (ii) założenie stosowania zasad ogólnych również w sytuacji, w której nie toczy się żadna procedura podatkowa. Zapewni to bowiem możliwie najszersze oddziaływanie zasad ogólnych w relacji podatnik – organ podatkowy.

Rada wyraża jednak zarazem obawę co do skuteczności zasad ogólnych prawa podatkowego, ich stosowania w praktyce, i wpływu na sytuację podmiotów, na których ciąży obowiązek wynikający z przepisów prawa podatkowego.

a. Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Szczególną uwagę warto zwrócić na propozycję wprowadzenia do Ordynacji podatkowej, postulowanej już od dłuższego czasu w doktrynie i orzecznictwie, zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Rada wypowiedziała się w tym zakresie w dwóch tegorocznych opiniach złożonych ministrowi finansów i w pełni podtrzymuje swoje stanowiska, podkreślając, iż zasada ta:

- wyartykułowana wprost w prawidłowo sformułowanych legislacyjnie przepisach prawa podatkowego da pracownikom organów podatkowych podstawę prawną do traktowania podatnika jak partnera, co bez wątpienia służyłoby budowaniu partnerskich relacji między podatnikiem i organem podatkowym,
- nie powinna zastępować wykładni przepisów prawa podatkowego, lecz – jako jedna z dyrektyw – uzupełniać inne metody wykładni (po zastosowaniu wykładni językowej, celowościowej i systemowej),
- winna obejmować nie tylko podatników, ale także płatników oraz inkasentów, tj. wszystkie osoby, na których ciąży obowiązek wynikający z przepisów prawa podatkowego.

b. Zasada pragmatyzmu

Na aprobatę zasługuje postulat zwolnienia organów podatkowych z podejmowania działań nieuzasadnionych ekonomicznie (zasada pragmatyzmu). Zgodnie z tą zasadą organy podatkowe miałyby możliwość odstąpienia od dokonania wymaganej przez prawo czynności, w sytuacji, w której wiązałaby się ona z kosztami niewspółmiernymi do rezultatu; tym samym organy podatkowe nie byłyby zobligowane do prowadzenia postępowań nieefektywnych.

c. Pozostałe zasady

- Zgodnie z Załoženiami podstawowymi dyrektywami działania organów podatkowych powinny być zasada legalizmu oraz zasada wyważania interesu podatnika i interesu publicznego. Pozostałe zasady miałyby stanowić swoiste uzupełnienie i rozwinięcie tych zasad.

Wyeksponowanie zasad legalizmu i wyważania interesu na obecnym etapie prac, nieoparte szczegółowym uzasadnieniem, budzi wątpliwości. Zdaniem Rady wszystkim zasadom ogólnym Ordynacji podatkowej należałoby przypisać taką samą rangę.

Zasada wyważenia interesu podatnika i interesu publicznego mogłaby znaleźć zastosowanie przy stosowaniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych o charakterze uznaniowym. Można zatem mieć wątpliwość co do zasadności umieszczania tej zasady wśród zasad ogólnych. Powinna ona raczej przybrać postać szczegółowego przepisu zawartego w nowej ordynacji podatkowej w części dotyczącej uznaniowych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

- W ocenie Rady, nadanie zasadzie proporcjonalności, tożsamej z zakazem nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki (podatnika), charakteru normatywnego, jest jak najbardziej słuszne. Zasada ta, choć nie wyrażona *expressis verbis* w obowiązującej Ordynacji podatkowej, powinna znajdować zastosowanie w prawie podatkowym (w oparciu o konstytucję i prawo wspólnotowe). Wydaje się zatem, że umiejscowienie jej w nowej ordynacji podatkowej może wpłynąć na upowszechnienie jej stosowanie przez administrację podatkową (co byłoby pożądane), niemniej skuteczność zasady proporcjonalności (rozumiana jako skłonność organów do kierowania się tą zasadą), budzi wątpliwości Rady.
- Godnym rozważenia byłoby wprowadzenie do katalogu zasad Ordynacji podatkowej:
 - (i) zasady respektowania ustalonej praktyki interpretacyjnej w sytuacji późniejszej zmiany stanowiska przez organy podatkowe lub sądy administracyjne tak, aby zmiana interpretacji przepisów oddziaływała wyłącznie na przeszłość,
 - (ii) wyraźnego określenia zasady zakazu wykorzystywania w postępowaniu dowodów zgromadzonych z naruszeniem prawa (np. w przypadku przekroczenia czasu trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym) lub w innych postępowaniach zakończonych ich umorzeniem bądź w inny sposób bez wskazania winy osoby objętej tymi postępowaniami.
 - (iii) zasady zakazu obciążania podmiotów, na których spoczywają obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego, negatywnymi skutkami wynikającymi ze stosowania niejasnych i niejednoznacznych uregulowań podatkowych. W tym zakresie wskazane byłoby przyjęcie, że zmiany prawa nie mają charakteru doprecyzowującego tylko wprowadzają faktyczną zmianę od momentu ogłoszenia przepisów.
- Uzasadnione wydaje się promowanie w Założeniach zasady zakazu nadużywania prawa podatkowego przez organy podatkowe, a więc przeciwdziałanie rozpowszechniającej się praktyce działania *extra legem* i *contra legem* (czego, niestety, dostatecznie nie eliminują sądy administracyjne).

Zakaz nadużywania prawa podatkowego przez organy podatkowe wynika z samej zasady legalizmu, a problem aktualnie tkwi w braku jej skuteczności. Jeżeli zatem ten stan miałby ulec zmianie – musi mieć formę instytucji prawnej, pozwalającej podatnikowi skutecznie zwalczać przejawy nadużywania prawa przez administrację podatkową. Wypada także zwrócić uwagę na błędnie zdefiniowaną w Założeniach istotę nadużycia prawa podatkowego przez organy podatkowe.

W tym miejscu warto również wskazać, że postulowana przez Komisję klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, w przypadku niewłaściwego jej ukształtowania, może prowadzić do nadużyć. Konstrukcja klauzuli powinna zatem wykluczać możliwość posługiwania się nią jako instrumentem do wypełniania luk w prawie. Należy postrzegać ją raczej jako jeden z instrumentów do walki z nierzetelnymi, uchylającymi się od opodatkowania podmiotami.

- Niezależnie od powyższego:
 - (i) dyskusyjne jest negatywne nastawienie Autorów Założeń do instytucji Rzecznika Praw Podatnika. Rzecznik Praw Obywatelskich pełni współcześnie co najwyżej funkcję sygnalizatora niezgodności przepisów prawa podatkowego z konstytucją. Tu nie chodzi o taką rolę Rzecznika Praw Podatnika, ale o możliwość bieżącego interweniowania przez niego w relacje między podatnikami a administracją podatkową, zwłaszcza gdy ta ostatni nadużywa prawa podatkowego, albo też nie nadużywa, lecz podatnik tkwi w błędnym przekonaniu, że jest inaczej,
 - (ii) zdziwienie budzi negatywne nastawienie do instytucji „autoryzowanego podatnika” (choć w Radzie był też głos aprobujący), a jeszcze większe – argumentacja, jaką przeciwko tej instytucji przywołuje się w Założeniach. Nie można w żadnym wypadku mówić o naruszaniu zasady równości wobec prawa w sytuacji, gdy każdy podatnik może o ten status aplikować. Ta niechęć pozostaje w oczywistej sprzeczności z тезami, w myśl których jednym z podstawowych celów nowej ordynacji podatkowej mam być wzmacnianie zaufania, budowanie współpracy etc.

Rada poddaje pod rozagę Komisji jej propozycje dot. odrzucenia instytucji „autoryzowanego podatnika” lub „rzetelnego podatnika” i wnosi o ponowne rozważenie tej propozycji. Postulat przyznania wszystkim podatnikom takich „przywilejów”, które miałyby ów podatnik „rzetelny” jest miły dla ucha podatnika, ale nierealny. Wyodrębnienie podatników rzetelnych pozwoliłoby skupić się administracji skarbowej na tych, którzy do tego zaszczytu nie zostali dopuszczeni.

2. Podstawowe prawa i obowiązki podatnika

- 2.1. Zgodnie z Założeniami, stworzenie katalogu praw i obowiązków podatnika ma umożliwić „*równoważenie podatkowych obowiązków podatnika przysługującymi mu prawami*” w sytuacji nierównorzędności stron stosunku. W katalogu praw podatnika znalazło się wiele haseł, takich jak prawo do rzetelnego, bezstronnego, sprawnego i terminowego załatwiania spraw, prawo do niedyskryminacyjnego traktowania, prawo

do zapłaty podatku tylko w wysokości wynikającej z przepisów prawa, prawo do korzystania z ulg i zwolnień, oraz domniemanie rzetelności danego podmiotu. Wśród obowiązków podatnika wymieniono m.in.: powinność przestrzegania prawa, obowiązek zapłaty podatku oraz zakaz uchylania się od opodatkowania.

Jakkolwiek proponowany katalog porządkuje prawa i obowiązki podatników, to stworzenie „normatywnego katalogu praw i obowiązków podatnika” Rada uznaje za całkowicie zbędne. Gdyby jednak taki katalog powstał, pełniłby co najwyżej funkcję informacyjno-perswazyjną, a na to nie ma miejsca w aktach normatywnych (poza absolutnie uzasadnionymi wyjątkami). Jaką bowiem wartość normatywną miałby przepis, którego jedyną treścią byłaby konstatacja, że podatnik ma płacić podatki w terminie? Jaki sens ma deklarowanie prawa podatnika do wyboru formy opodatkowania z jednoczesnym zastrzeżeniem, że taki wybór istnieje tylko w sytuacji, gdy przepisy taki wybór przewidują?

Rada jest przeciwna utożsamianiu normatywnego katalogu praw i obowiązków podatnika z opracowaną niegdyś społecznie Deklaracją Praw Podatnika, która wszakże miała pełnić funkcję kształtowania kultury podatkowej w środowisku podatników i administracji podatkowej, a nie funkcje właściwe dla aktu normatywnego, jakim jest Ordynacja podatkowa.

- 2.2. Rada opowiada się za uproszczeniem postępowań podatkowych, ale nie może to prowadzić do ograniczania uprawnień podatnika i wzmacniania systemu kar administracyjnych (tak, jak to można zaobserwować współcześnie). Podatnik nie może być sprowadzony do roli pomocnika organu podatkowego (np. w kontroli, ale nie tylko). Stąd Rada nie popiera ujęcia w ordynacji obowiązków podatnika, w tym np. zakazu uchylania się od opodatkowania, obowiązku niezwłocznego informowania o błędach rzutuujących na zaniżenie zobowiązania.

Podatnik w konfrontacji z organem ma z góry słabszą pozycję – ostatecznie to organ ocenia dowody, wydaje decyzję i ją wykonuje. Dodanie takich, określonych ustawą obowiązków podatnika mogłoby rzutować na wykładnię przepisów ustaw podatkowych w sposób dalej osłabiający jego pozycję. Wystarczy, że podatnik na podstawie istniejących przepisów musi zapłacić podatek od określonych transakcji w określonym terminie i w określonej wysokości, musi poddać się kontroli, musi dostarczyć dowód w trakcie postępowania, musi brać pod uwagę stosowanie przez organ przepisów o unikaniu opodatkowania itp. Dodawanie obowiązków o charakterze ogólnym przy i tak dotkliwym dla podatnika procesie samoobliczania i zapłaty podatku z jego, bądź co bądź, majątku nie ma uzasadnienia.

Natomiast takie ogólne obowiązki powinny być skierowane do organu podatkowego, bo on ingeruje w majątek oraz prawa podatnika i ingerencja ta powinna być jak najmniej dotkliwa, wyłącznie w zakresie ściśle określonym ustawą, przy poszanowaniu uzasadnionego interesu podatnika.

2.3. Rada ponadto postuluje:

- przywrócenie instytucji zaniechania poboru podatku przez organ podatkowy, które byłoby uzupełnieniem istniejącej instytucji umorzenia zobowiązania podatkowego; uzasadniają to różnice terminologiczne – umarzać można stosunki prawne, np. zobowiązanie podatkowe, zaś podatku, jako należnej kwoty pieniężnej, można co najwyżej nie pobierać,
- warto rozważyć, aby wniosek o rozłożenie na raty lub umorzenie zaległości podatkowej powodował czasowy brak możliwości wszczęcia egzekucji – szybka egzekucja powoduje bezprzedmiotowość tych postępowań,
- wprowadzenie regulacji, która jasno wskazywałaby kiedy udzielenie ulgi podatkowej stanowi pomoc publiczną dla przedsiębiorcy, a kiedy nie kierując się obwieszczeniem Komisji Europejskiej o dostosowaniu zasad z zakresu pomocy państwa wobec środków dotyczących bezpośrednio opodatkowania działalności gospodarczej.

2.4. Nie jest jasne, dlaczego odsetki za zwłokę miałyby nie być naliczane dopiero po 12 miesiącach procedury w sądach administracyjnych, a nie np. od dnia wniesienia skargi albo po trzech miesiącach od przekazania skargi do sądu (to rozsądny czas na wyznaczenie rozprawy w I instancji).

3. Niewładcze formy działania organów podatkowych – procedura konsultacyjna, porozumienie między podatnikiem a organem podatkowym oraz mediacja podatkowa

3.1. Obecnie, z wyjątkiem wydawanych przez Ministra Finansów interpretacji podatkowych, organy podatkowe posługują się co do zasady władczymi formami działania. Stąd z zadowoleniem należy przyjąć postulat Komisji dot. wprowadzenia do ordynacji podatkowej form niewładczych – procedury konsultacyjnej, porozumienia między podatnikiem a organem podatkowym oraz mediacji podatkowej. Odpowiednie ukształtowanie tych procedur może przyczynić się do sprawnego załatwiania spraw podatkowych bez konieczności prowadzenia długotrwałego postępowania podatkowego, a często również i sądowoadministracyjnego. W ocenie Rady jednak, aby zagwarantować korzystanie przez organy podatkowe z niewładczych form działania, organy te powinny zostać zobligowane do stosowania tego instrumentu zawsze wtedy, kiedy będzie to możliwe (zasada pierwszeństwa form niewładczych, jako ogólna zasada prawa podatkowego).

3.2. Jakkolwiek powyższa idea jest słuszna, to jej wdrożenie byłoby rewolucyjną zmianą w prawie podatkowym i wymagałoby uprzedniej precyzyjnej odpowiedzi na pytanie czy jest na to przestrzeń w materialnym prawie podatkowym. Trudno bowiem sobie wyobrazić, że konsensualne załatwianie spraw mogłoby dotyczyć określania czy ustalania wysokości zobowiązania podatkowego innej niż wynikająca z przepisów

materialnych prawa podatkowego. Może mieć natomiast zastosowanie w przypadku postępowań w sprawie udzielenia ulg w spłacie podatków, pod warunkiem jednakże radykalnej zmiany kultury podatkowej w administracji podatkowej, być może wspartej instrumentami gwarantującymi bezpieczeństwo działania naczelników jednostek organizacyjnych administracji celno-podatkowo-skarbowej.

Niewładcze formy działania organów podatkowych, jako przejaw partnerskiego podejścia organów do podatników, powinny zostać uregulowane w taki sposób, aby nie ograniczać nadto stron procedury w jej stosowaniu. Instytucje te powinny cechować się zatem możliwie daleko posuniętym odformalizowaniem.

Mając na uwadze, że procedury te stanowią będą swego rodzaju novum – zmieniają filozofię postępowania – konieczna będzie również modyfikacja podejścia kadry urzędniczej do interesantów, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w przepisach – np. w proponowanej przez Komisję zasadzie współdziałania w zakresie wynikającym z przepisów prawa.

- 3.3. W przypadku procedury konsultacyjnej warto zapewnić, aby wydawany przez organ indywidualny akt administracyjny był rezultatem uzgodnień z podatnikiem prowadzonych w granicach obowiązującego prawa, a nie jednostronnym rozstrzygnięciem wydawanym po wysłuchaniu podatnika i ocenie przedstawionych przez niego dowodów.

Konieczne wydaje się również zobowiązanie organu do wydania opinii w określonym terminie (dłuższym, niż dla wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego, z uwagi na konieczność przeprowadzenia przez organ postępowania dowodowego). Sprawą do dyskusji jest ustalenie odpłatności za wydanie opinii na akceptowalnym poziomie (w tym zakresie Rada nie jest jednomyślna).

- 3.4. Właściwe byłoby również umiejscowienie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz porozumień w sprawie cen transakcyjnych wśród niewładczych form działania organów podatkowych i ujednolicenie podejścia metodologicznego do wszystkich form alternatywnego rozwiązywania sporu. Założenia czynią tu niepotrzebne różnice.

4. Interpretacje przepisów prawa podatkowego

- 4.1. Interpretacje przepisów prawa podatkowego stanowią skuteczny i rozwinięty w Polsce instrument pozwalający uniknąć sporu albo powstały spór rozwiązać. W cechującym się dużą niestabilnością systemie podatkowym, gwarantują podatnikowi ochronę i dają poczucie pewności prawa, choć kolejne nowele tych przepisów osłabiały ich ochronny zakres. Z tego powodu z aprobatą należy odnieść się do postulatu utrzymania w nowej Ordynacji podatkowej instytucji interpretacji podatkowych – *„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”*.

4.2. W Założeniach postuluje się również „wzmocnienie funkcji interpretacji ogólnych”. Zaakcentować jednak należy, że Rada negatywnie opiniuje postulat braku możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej, gdy wydano interpretację ogólną. Rozwiązanie jedynie pozornie może być uznane za słuszne, a w istocie jest niebezpieczne. Może ono bowiem skłaniać właściwy organ do wydania interpretacji ogólnych w sprawach najbardziej kontrowersyjnych (i dobrze), ale jeśli nie byłoby mechanizmu zaskarżania takich interpretacji, to okazałoby się, że podatnicy nie mogliby uzyskać ochrony porównywalnej z przysługującą po uzyskaniu interpretacji indywidualnej.

4.3. Bez zmian powinien zostać zachowany funkcjonujący obecnie model zaskarżalności indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego do sądu administracyjnego – stąd na aprobatę zasługuje stanowisko wyrażone w Założeniach, zgodnie z którym *„opowiedzieć się (...) należy za utrzymaniem w nowej ordynacji podatkowej rozwiązania, zgodnie z którym tego rodzaju akty niewładcze działania uprawnionych organów podlegają kontroli sądowej”*.

Mając świadomość trudności tego wyzwania – Rada postuluje rozważenie wprowadzenia możliwości zaskarżenia również interpretacji ogólnej do sądu administracyjnego.

4.4. W kontekście wskazanej w Założeniach konieczności ograniczenia inflacji liczby postępowań sadowoadministracyjnych, których przedmiotem są interpretacje podatkowe, warto wskazać na zmianę ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (ustawa nie została jeszcze podpisana przez Prezydenta RP). Ustawa ta przewiduje związanie sądu zarzutami skargi oraz podstawą prawną. Wydaje się, że już to rozwiązanie przyczyni się do faktycznego spadku liczby skarg na interpretacje podatkowe. Zmiana ta może bowiem m.in. spowodować częstsze sięganie po wsparcie profesjonalnego pełnomocnika, który nie widząc szans powodzenia skargi zarekomenduje odstąpienie od jej sporządzenia i wniesienia.

5. Przedawnienie zobowiązań podatkowych

5.1. Komisja zaproponowała rozwiązanie polegające na rozróżnieniu przedawnienia prawa do wymiaru podatku od przedawnienia prawa do jego poboru, co ma doprowadzić do uporządkowania kwestii związanych z przedawnieniem oraz skrócenia jego terminu.

W przypadku przedawnienia wymiaru postuluje się wprowadzenie dwóch okresów przedawnienia – trzyletni okres miałby zastosowanie w odniesieniu do rozliczenia podatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, natomiast okres pięcioletni odnosiłby się do rozliczania podatków związanych z prowadzeniem tej działalności. Wskazane okresy wyznaczałyby granice dokonania wymiaru podatku rozumianego jako doręczenie przez organ podatkowy pierwszej instancji decyzji o charakterze ustalającym lub określającym. W przypadku przedawnienia poboru podatku zaproponowany w Założeniach termin przedawnienia wynosi 5 lat.

W praktyce proponowane przez Komisję zmiany mogą doprowadzić do znacznego wydłużenia terminu przedawnienia, czego zaakceptować nie sposób. Organy podatkowe będą miały bowiem 3 lata / 5 lat na doręczenie podatnikowi decyzji pierwszoinstancyjnej oraz kolejne 5 lat na pobór podatku. Obecnie, w przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, organy podatkowe mają 5 lat na dokonanie wymiaru podatku i jego pobór. Może się zatem okazać, że na skutek zaproponowanych zmian, termin przedawnienia zobowiązania podatkowego ulegnie dwukrotnemu wydłużeniu.

5.2. Pewność podatnika w zakresie upływu terminu przedawnienia mają zwiększyć ograniczenie możliwości zawieszenia biegu przedawnienia wymiaru, wykluczenie możliwości przerwania biegu terminu przedawnienia wymiaru, a także ogranicza możliwość zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia poboru podatku. Dyskusyjny jest koncept polegający na przedłużeniu terminu na dochodzenie roszczeń podatkowych praktycznie do 10 lat. To rozwiązanie opiera się na założeniu masowej nierzetelności podatkowej podatników. Instytucja przerwania / zawieszenia terminu przedawnienia nie znajduje bowiem praktycznego zastosowania w stosunku do większości podatników wywiązujących się ze swoich obowiązków podatkowych. W tym aspekcie rzetelnych podatników Komisja proponuje zrównać z pozycją tych, którzy popełniają wykroczenia, a przede wszystkim przestępstwa podatkowe.

5.3. Z powyższych powodów Rada nie rekomenduje wprowadzenia tej zmiany. Rada postulowałaby natomiast zachowanie obecnych terminów przedawnienia przy jednoczesnym uelastycznieniu / przyśpieszeniu kontroli. Jako alternatywę Rada proponuje, aby bieg terminu przedawnienia wymiaru i poboru podatku rozpoczynał się w tym samym momencie, przy czym bieg terminu przedawnienia wymiaru nie mógłby ulec przerwaniu i zawieszeniu, w przeciwieństwie do biegu terminu przedawnienia poboru podatku.

6. Modyfikacja definicji nadpłaty

6.1. Za kontrowersyjne rozwiązanie uznać należy propozycję ukształtowania nadpłaty w podatkach pośrednich w taki sposób, aby uzyskanie jej zwrotu było uzależnione od poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego podatku. Kwestia poniesienia ciężaru ekonomicznego podatków pośrednich, których konstrukcja zakłada, że są one przerzucane na konsumenta, jest kwestią złożoną, wymagającą badania wielu aspektów gospodarczych i finansowych związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa. W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że organy podatkowe nie radząc sobie z prowadzeniem tego rodzaju analiz – odmawiają podatnikom stwierdzenia nadpłaty (przykład podatku akcyzowego i producentów energii elektrycznej). Analiza prowadzona przez organy podatkowe była i jest często wysoce uproszczona, zaś metodologia i sposób wnioskowania wadliwe. Przyczyną tego jest

m.in. brak znajomości przez administrację podatkową realiów życia gospodarczego i zachodzących na rynkach prawidłowości.

6.2. Przyjęcie powyższej koncepcji Komisji zakłada, że na skutek braku możliwości zwrotu nadpłaty podatek będzie pobrany w wysokości innej niż określona w ustawie, czyli wzbogaconym będzie Skarb Państwa. W praktyce, taki warunek może powodować wymianę argumentacji w formie analiz ekonomicznych, łącznie z rozsądzaniem kiedy to podatnik przerzucił ciężar podatku, a kiedy np. obniżył swoją marżę. Może to być krok w kierunku braku przejrzystości systemu i jego dalszego skomplikowania. Rada sądzi, że wprowadzanie takiego warunku jest zbędne.

6.3. Rada postuluje, aby nadpłata była oprocentowana od momentu powstania do momentu zwrotu, a ten pierwszy nie powinien być określany w sposób formalny, sztuczny, ale zgodnie z treścią procesów ekonomicznych.

7. Inne wybrane zagadnienia

7.1. Rada poddaje pod rozagę Komisji wysuwany w doktrynie postulat zniesienia dwuinstancyjności postępowania podatkowego (wydłuża postępowanie, a decyzje I instancji zbyt często faktycznie uzgadniane są z instancją II).

Jeżeli z jakiś względów powyższy postulat Rady nie znalazłby uznania Komisji, to Rada wnosi przynajmniej o rozważenie zakazu reformationis in peius; w praktyce II instancja uchyla zaskarżoną decyzję (po usunięciu wymiaru uzupełniającego w toku postępowania odwoławczego) i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia pod jakimkolwiek pretekstem po to, by wymierzyć podatek w wysokości przekraczającej pierwotny wymiar z zaskarżonej decyzji; warto rozważyć zasadę, że po uchyleniu i przekazaniu do ponownego rozpoznania organ I instancji nie może dokonać określenia/ustalenia zobowiązania w kwocie wyższej, niż poprzednio. Z tych też względów Rada popiera skargę na decyzję I instancji, która jest małym krokiem w dobrym kierunku.

7.2. Jako rozwiązanie o węższym charakterze, niż wprowadzenie jednoinstancyjnego postępowania podatkowego, Rada postuluje wprowadzenie prawa podatnika do rezygnacji z odwołania od decyzji I instancji na rzecz bezpośredniego wniesienia sprawy do sądu.

7.3. Wobec braku propozycji Komisji co do usunięcia z przepisów o przedawnieniu tych przesłanek zawieszenia, które nie mają związku z zobowiązaniem podatkowym (np. kks i wniesienie skargi do WSA), Rada postuluje wprowadzenie takich rozwiązań.

- 7.4. Rada postuluje również ustanowienie przepisów dot. zwrotu kosztów postępowania podatkowego na rzecz podatnika; byłyby to zgodne z raportem Komitetu Do Spraw Podatkowych OECD z 1990 r. – pkt 6 w kwestii prawa do zwrotu kosztów postępowania podatkowego w wypadku uznania racji podatnika.
- 7.5. Rada opowiada się za rozważeniem ograniczenia zakresu odpowiedzialności małżonka majątkiem odrębnym i wspólnym oraz solidarnej odpowiedzialności małżonków za zobowiązanie podatkowe wynikające ze wspólnego zeznania podatkowego.
- 7.6. Rada proponuje, aby na początek wprowadzić zakaz egzekwowania z majątku wspólnego nabytego przed okresem, w którym powstała zaległość (data wydania decyzji określającej zobowiązanie w innej, niż zadeklarowana wysokości) albo wyłączyć egzekucję z nieruchomości zamieszkiwanej przez rodzinę podatnika (I krąg/grupa z ustawy o podatku od spadków i darowizn) od przynajmniej 3 lat przed wszczęciem postępowania podatkowego, w którym ujawniono zaległość i dodatkowo w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji pominąć inwentarz i zastąpić je tam wyposażeniem tej nieruchomości wykorzystywanym do zaspakajania potrzeb domowników, nabytym przed określeniem albo powstaniem zaległości.
- 7.7. Zdaniem Rady przejęcie przez prawo podatkowe znaczenia pojęć i terminów z innych gałęzi prawa jest rozwiązaniem ryzykownym. Po pierwsze, należałoby uwzględnić okoliczność, że w innych gałęziach prawa tworzy się definicje na potrzeby inne, niż podatkowe. Po drugie, Trybunał Konstytucyjny różnicuje standardy legislacyjne wymagane od prawodawcy podatkowego oraz od prawodawcy w innych gałęziach prawa.
- 7.8. Rada jest zaniepokojona propozycja Komisji dot. rozszerzania kompetencji organów w zakresie czynności sprawdzających w kontekście kontroli podatkowej. Wiadomo dziś, że organy nadużywają instytucję czynności sprawdzających (obok badania rzetelności ksiąg) do faktycznego przedłużania kontroli.

Warszawa, 24.04.2015 r.

Przewodniczący Rady Konsultacyjnej
Prawa Podatkowego

(-) Bogumił Brzeziński