

KIERUNKOWE ZAŁOŻENIA NOWEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ – PODSTAWOWE DYLEMATY

LEONARD ETEL¹

1. Uwagi ogólne

Zadaniem powołanej w listopadzie 2014 r. Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (KKOPP) jest przygotowanie projektu ustawy regulującej całościowo ogólne prawa podatkowe wraz z przepisami wykonawczymi.² Projekt tego aktu ma być oparty na opracowanych przez KKOPP kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej, które w marcu 2015 roku zostały przyjęte przez Ministra Finansów i skierowane do konsultacji społecznych.³ W ramach tych konsultacji zostało zgłoszonych szereg uwag i propozycji dotyczących przyszłej ustawy regulującej ogólne prawo podatkowe. Niektóre z nich dotyczą spraw, które także w ramach KKOPP wzbudzają kontrowersje i były rozstrzygnięte na zasadzie głosowania. Są one przedmiotem niniejszej publikacji.

2. Ogólne prawo podatkowe

Kwestią zasadniczą, która musiała być rozstrzygnięta na samym początku prac nad nowym aktem, było ustalenie znaczenia, wynikającego z rozporządzenia powołującego KKOP, zwrotu „ogólne prawo podatkowe”. Komisja ma przygotować projekt ustawy w sposób kompleksowy, regulujący właśnie ogólne prawo podatkowe, co wyraźnie wynika z powołanego rozporządzenia. Od rozszyfrowania tego pojęcia zależał zakres przedmiotowy przyszłej ustawy. Wbrew pozorom nie jest to pojęcie jednolicie rozumiane. W doktrynie wskazuje się, że są to normy prawne odnoszące się do wszystkich podatków, które regulują takie zagadnienia, jak zasady prawa podatkowego, zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe.⁴ Takie

- 1 Profesor zwyczajny doktor habilitowany, kierownik Katedry Prawa Podatkowego, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.
- 2 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471).
- 3 BIP RCL, sygn. ZA35, <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12274851> (dostęp 27.08.2015).
- 4 Zob. np. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 38 i nast.

rozumienie ogólnego prawa podatkowego nie pozwala jednak na precyzyjne ustalenie, które to przepisy spełniają powyższe warunki. Dyskusyjną kwestią jest np. zaliczanie do ogólnego prawa podatkowego przepisów regulujących egzekucję należności podatkowych czy też odpowiedzialność karną skarbową. W pierwszej fazie prac nad kierunkowymi założeniami niektórzy członkowie KKOPP podnosili, że egzekwowanie podatków powinno być przedmiotem nowego aktu, ponieważ jest to ostatni etap procesu realizacji zobowiązań podatkowych, na który składa się powstanie zobowiązania, jego dobrowolne wykonanie albo przymusowa egzekucja. Dodatkowo wskazywali, że egzekucja należności podatkowych jest przedmiotem większości obowiązujących na świecie tego typu aktów prawnych. Komisja stanęła jednak na stanowisku, że postępowanie egzekucyjne jest przedmiotem prawa administracyjnego, a pośrednio tylko – prawa podatkowego. Przeważały tu argumenty sformułowane w doktrynie, gdzie polską ustawę o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zalicza się do źródeł prawa administracyjnego.⁵ Wskazuje się także, że ustawa ta znajduje zastosowanie nie tylko do należności podatkowych, ale szeregu innych, w tym obowiązków o charakterze niepieniężnym. Nie ma zatem sensu regulować w nowym akcie tylko egzekucji podatków, z jednoczesnym pozostawieniem ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w odniesieniu do innych zobowiązań. Trudno byłoby uniknąć powtórzeń i problemów związanych ze zbiegiem ich przepisów. Nie bez znaczenia był także podniesiony argument braku czasu na ewentualne „wydzielenie” egzekucji podatków z ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w ramach prac nad nową ordynacją podatkową. Wynikające z rozporządzenia terminy uniemożliwiają Komisji przygotowanie w istocie rzeczy nowych regulacji dotyczących egzekucji należności publicznych. KKOPP uznała, że egzekucja należności podatkowych powinna być realizowana na zasadach dotyczących wszystkich należności pieniężnych. Dodatkowo wskazano, że obowiązująca ustawa o postępowaniu egzekucyjnym powinna być gruntownie zmieniona z uwagi na spadającą efektywność poboru podatków. Przebudowa tej ustawy to zadanie, które nie może być wykonane w ramach prac nad nową ordynacją podatkową.

Z nieco innych powodów (i już zdecydowanie łatwiej) odrzucono postulat uregulowania w nowej ordynacji odpowiedzialności z tytułu przestępstw i wykroczeń podatkowych. W Polsce kwestie te, co różni nas od rozwiązań przyjętych w innych systemach prawnych, są uregulowane w kodeksie karnym skarbowym. Nie ma racjonalnych podstaw do tego, aby „poprawiać” regulacje tego kodeksu w ramach prac nad ordynacją podatkową. Poza tym przepisy te zaliczane są powszechnie do prawa karnego, a nie prawa podatkowego.

5 Tamże, s. 38.

3. Ordynacja czy kodeks?

W trakcie prac KKOPP pewne kontrowersje wzbudził tytuł nowego aktu. Cześć członków Komisji była za tym, aby uporządkowane przepisy regulujące część ogólną prawa podatkowego zatytułować „Kodeks podatkowy”. Pomysł ten jednak nie zyskał akceptacji większości z uwagi na to, że poza zakresem regulacji pozostaje całe prawo szczegółowe. Kodyfikacja kompleksowa nie jest w tej chwili możliwa z uwagi na trwający w Polsce proces przebudowy systemu podatkowego. Nie ma realnych możliwości stworzenia 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). Zadaniem KKOPP jest przygotowanie projektu ustawy regulującej ogólne prawo podatkowe, a nie kodeksu podatkowego. W chwili obecnej ogólne prawo podatkowe jest uregulowane w ordynacji podatkowej.⁶ Jest to forma tzw. kodyfikacji częściowej prawa podatkowego, obejmująca regulacje dotyczące zobowiązań podatkowych (powstawanie, wykonywanie i wygasanie) oraz postępowanie podatkowe i kontrolę podatkową. Ogólne prawo podatkowe, zdaniem KKOPP, dalej powinno być regulowane w ordynacji. Za utrzymaniem nazwy „ordynacja” przemawiają względy historyczne. W Polsce pierwsza kodyfikacja prawa podatkowego zatytułowana została „ordynacja”.⁷ Z tego względu obowiązująca ustawa regulująca ogólne prawo podatkowe nosi taki sam tytuł. Nie ma potrzeby, aby rezygnować z tej nazwy, ponieważ mogłoby to sugerować – błędnie – że przedmiotem nowej ustawy jest całe prawo podatkowe (w tym przepisy regulujące poszczególne podatki składające się na polski system podatkowy).

Powyższe ustalenia pozwoliły na stosunkowo precyzyjne określenie zakresu przedmiotowego nowej ordynacji. W trakcie prac przyjęto, że Komisja będzie się koncentrować na uporządkowaniu regulacji, które obecnie są zawarte w ordynacji podatkowej. Dodatkowo materia ta zostanie wzbogacona o obszary ogólnego prawa podatkowego, które są dzisiaj poza ordynacją podatkową. Na plan pierwszy wysuwają się tu regulacje zawarte obecnie w ustawie o ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Unormowania tam zawarte niewątpliwie należy zaliczyć do ogólnego prawa podatkowego, przez co powinny być objęte zakresem przedmiotowym nowej ordynacji podatkowej.

W nowym akcie zostaną także uregulowane instytucje charakterystyczne dla ogólnego prawa podatkowego, których nie ma – z różnych powodów – w obowiązującym akcie. Wśród nich szczególne dużo uwagi w pracach Komisji poświęcono:

6 Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.

7 Zob. ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 39, poz. 346 z późn. zm.)

zasadom ogólnym prawa podatkowego, prawom i obowiązkom podatników oraz klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

4. Zasady ogólne prawa podatkowego

O potrzebie zawarcia w nowej ordynacji zasad ogólnych prawa podatkowego byli przekonani wszyscy członkowie KKOPP. Największym problemem był katalog tych zasad. Nie było zgody co do tego, jakie dyrektywy wynikające z przepisów prawa, a także sformułowane w orzecznictwie i doktrynie, należy uznać za zasady ogólne prawa podatkowego. Przede wszystkim postanowiono „przenieść” do pierwszego rozdziału nowej ordynacji podatkowej zasady ogólne uregulowane w rozdziale IV „Postępowanie podatkowe”.⁸ Są to bowiem zasady, które powinny obowiązywać nie tylko w ramach prowadzonych przez organy procedur, ale także wówczas, gdy nie toczy się żadne postępowanie. Stąd też należy je umieścić w „Przepisach ogólnych”. Do tak stworzonego katalogu zasad ogólnych dodano inne postulowane w literaturze przedmiotu i formułowane w orzecznictwie sądów i Trybunału Konstytucyjnego.⁹ Ich katalog ma oczywiście charakter otwarty i jak należy sądzić, będzie podlegał dalszym ewolucjom.¹⁰ Można oczywiście wyśmiewać się np. z zasady ograniczonego stosowania analogii, ale należy pamiętać, że została ona już dawno sformułowana w literaturze¹¹ i jest obecnie stosowana w orzecznictwie.¹² Bez tej zasady trudno byłoby poradzić z kwestiami nieuregulowanymi bezpośrednio w prawie podatkowym. Lekceważące traktowanie zasady nakazującej wyważanie interesu publicznego i podatnika może dziwić w sytuacji, gdy jest ona stosowana powszechnie od dawna, np. przy udzielaniu ulg w spłacie podatków. Komisja uwa-

8 Zob. 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.

9 Zob. B. Brzeziński, *Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4; W. Nykiel, B. Brzeziński, W. Chróścielewski, 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:) *Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa na drodze do wspólnej waluty. Książka wydana z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. dr. hab. Andrzeja Komara*, red. J. Malecki, Poznań 1998.

10 Jest to m.in. zasada: wyważania interesu podatnika i interesu publicznego, 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.

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

12 Dopuszczalność posługiwania się analogią w prawie podatkowym nie budzi już wątpliwości sądów i Trybunału Konstytucyjnego (zob. np. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 listopada 1994 r., P 1/94, OTK 1994, nr 2, poz. 27 i z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK 2011, nr 7A, poz. 71).

ża, że w każdym przypadku, gdy organowi podatkowemu pozostawiony jest tzw. luz decyzyjny, powinien on, rozstrzygając sprawę, brać pod uwagę nie tylko interes publiczny, ale i podatnika (np. dokonując zabezpieczenia należności podatkowych w postaci zajęcia konta podatnika, co może doprowadzić do jego upadłości).

Wśród zasad ogólnych prawa podatkowego nie ma zasad tworzenia prawa podatkowego, co jest przez niektórych autorów podnoszone jako duży mankament projektowanej ordynacji. Zdaniem KKOPP zasady ogólne prawa podatkowego dotyczą rozumienia obowiązujących norm prawa podatkowego. Znajdują one zastosowanie na etapie wykładni i stosowania istniejących przepisów prawa podatkowego, a nie ich tworzenia. Problematyka tworzenia prawa, w tym prawa podatkowego, to domena Konstytucji i ewentualnie ustawy o tworzeniu prawa, na co wskazuje się w literaturze przedmiotu. Jaki byłby sens zapisywania w ordynacji – ustawie zwykłej – zasad tworzenia prawa podatkowego, w sytuacji gdy nie mogłyby one w żaden sposób wiązać ustawodawcy? Warto zauważyć, że w żadnym z obowiązujących w Polsce kodeksów nie ma zasad tworzenia przepisów danej gałęzi prawa. Nie oznacza to, że funkcjonujący w Polsce proces tworzenia prawa jest doskonały, ale jego naprawa nie powinna odbywać się w przepisach regulujących części ogólne poszczególnych dziedzin prawa.

Wśród zasad ogólnych najwięcej emocji wzbudzała jedna z nich, zgodnie z którą wszelkie wątpliwości prawne należy rozstrzygać na korzyść podatnika. Zasada ta została wprowadzona do ordynacji z inicjatywy Prezydenta RP, co wcale nie ułatwiło pracy Komisji.¹³ Zgodzić się należy ze zwolennikami wprowadzenia tej zasady, którzy podnoszą, że od dość dawna funkcjonuje ona już w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego, co przemawia za jej uregulowaniem w nowej ordynacji. Jest to zasada, której głównym celem jest ochrona praw podatnika w procesie wykładni niejasnych przepisów prawa podatkowego. KKOPP widzi potrzebę wprowadzenia tej zasady do nowej ordynacji podatkowej, ale w ramach katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego, a nie - jak to zrobiono – jako jednej zasady uregulowanej w nowym art. 2a ordynacji. Taki zabieg może wskazywać na wyjątkowy charakter tej reguły interpretacyjnej, rozumianej jako „superzasada” ogólna prawa podatkowego. W rzeczywistości jest to jedna z wielu dyrektyw interpretacyjnych drugiego stopnia, wykorzystywana już w wykładni prawa podatkowego. Na specjalny charakter tej zasady wskazuje też jej umiejscowienie w zmienionych przepisach ordynacji. Art. 2a jest jednym z przepisów działu I ordynacji – Przepisy ogólne. Nie ma tam innych zasad ogólnych. Są one natomiast zlokalizowane – o czym była mowa – w dziale IV – Postępowanie podatkowe (art. 120-129). W tym kontekście mogą nasuwać się wątpliwości dotyczące wzajemnych relacji po-

13 Zob. art. 2a wprowadzony ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1197). Zgodnie z nim: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”.

między art. 2a z zasadą *in dubio pro tributario* a innymi zasadami ogólnymi. Systematyka przepisów może błędnie wskazywać, że uregulowana w jednym z pierwszych artykułów zasada *in dubio pro tributario* ma pierwszeństwo przed innymi. W prosty sposób prowadzi to do błędnego założenia, że są zasady mocniejsze (art. 2a) i słabsze (art. 120-129).

Komisja, akceptując co do zasady ideę wyartykułowania analizowanej zasady w ordynacji, wskazała na trudności związane z jej odpowiednim ujęciem normatywnym. Problem odpowiedniego sformułowania treści omawianej zasady został zauważony także przez Radę Konsultacyjną Prawa Podatkowego w opinii, w której wskazano na kilka możliwych wersji redakcji art. 2a.¹⁴ Kwestie te będą przedmiotem dalszych prac Komisji związanych już z przygotowaniem projektu ustawy, co wydaje się mieć istotniejsze znaczenie niż nieustająca dyskusja nad potrzebą jej normatywnego ujęcia. Sprawa ta została już przesądzona i teraz trzeba wypracować racjonalne brzmienie tej zasady ogólnej prawa podatkowego.

5. Ujednolicenie siatki pojęciowej ogólnego prawa podatkowego

Jednym z powszechnie akceptowanych przez członków Komisji zadań do zrealizowania w ramach przygotowania nowej ordynacji podatkowej jest ujednolicenie siatki pojęciowej ogólnego prawa podatkowego, co zostało wyraźnie zapisane w kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej. Nie bardzo wiadomo, dlaczego zatem pojawiły się głosy, że Komisja zagadnienie to pominęła. Wśród członków Komisji nie było wątpliwości, że powinien pozostać funkcjonujący przez wiele lat schemat pojęć podstawowych, tj. obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, podatek, podatnik. Pojęcia te – ugruntowane w doktrynie i orzecznictwie – nie wymagają zasadniczych zmian, a jedynie korekt związanych z ich różnym rozumieniem w ramach prawa szczegółowego.

Oprócz uporządkowania słowniczka pojęć podstawowych należy zdefiniować pojęcia występujące na gruncie ordynacji podatkowej, które niekiedy są kłopotliwe w rozumieniu i stosowaniu. Chodzi tu np. o zdefiniowanie wszystkich podmiotów zobowiązanych na podstawie przepisów prawa podatkowego (podatnik, płatnik, inkasent, osoby trzecie, następcy prawni) albo wszystkich kategorii należności objętych ordynacją (podatki, opłaty, niepodatkowe należności budżetu państwa) czy też podatków niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wprowadzenie pojęć zbiorczych i generalizujących znacznie podniesie poziom legislacyjny tekstu normatywnego nowej ordynacji podatkowej. Pojęć tych nie można jednak – do czego nawołują niektórzy autorzy – zdefiniować na etapie przygotowywania kierunkowych założeń przyszłego aktu. Najpierw trzeba napisać projekt poszczegól-

14 Opinia nr 2/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 19 lutego 2015 r. w sprawie projektu przepisu zawierającego formułę interpretacyjną rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika.

nych instytucji prawnych składających się na przyszłą ustawę, a następnie ustalić, jakie pojęcia w niej występujące wymagają zdefiniowania i pogrupowania. Na odwrót – do czego byliśmy zachęcani – tego zrobić nie można. I tak np. potrzeba zdefiniowania podatków niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wynika stąd, że w trakcie prac nad przepisami regulującymi instytucję przedawnienia ustalono potrzebę skrócenia terminu przedawnienia dla tej grupy należności. Przed uregulowaniem przedawnienia nikt nie mógł przewidzieć potrzeby wprowadzenia do ordynacji takiej definicji.

Oprócz wyżej wskazanych działań należy wprowadzić zasadę respektowania w prawie podatkowym treści pojęć przejętych z innych dziedzin prawa, z ograniczeniami np. w zakresie podatków zharmonizowanych na poziomie Unii Europejskiej. Trzeba wyraźnie stwierdzić w formie wyartykułowania tej zasady, że np. pojęcie „nieruchomość” to domena prawa cywilnego i nie ma potrzeby definiowania tego na gruncie ordynacji podatkowej. Założenie jest słuszne, ale na etapie pisania tekstu ustawy wymaga racjonalnego uregulowania, ponieważ tak jak każda zasada ta także ma wyjątki, które były wskazywane przez członków Komisji.

6. Katalog praw i obowiązków podatnika

Nadspodziewanie dużo emocji w pracach nad założeniami nowej ordynacji podatkowej wzbudziła sprawa ujęcia w niej praw i obowiązków podatników, a w zasadzie wszystkich zobowiązanych na podstawie regulacji podatkowych (płatnicy, inkasenci, osoby trzecie, następcy prawni). Cześć członków Komisji była zdecydowanie przeciwna ich formułowaniu w ordynacji, wskazując, że większość z nich nie ma treści normatywnych i są to raczej postulaty niż normy prawne, których naruszenie pociąga za sobą określone sankcje. Z tego powodu – ich zdaniem – materia ta powinna być uregulowana w aktach nienormatywnych, np. w deklaracji praw i obowiązków podatnika. Przepisy ordynacji mogłyby jedynie do tych aktów się odnosić, wskazując na potrzebę przestrzegania sformułowanych tam praw i obowiązków. Jednak, po burzliwej dyskusji, postanowiono sformułować w ordynacji otwarty katalog praw i obowiązków. Jest on bardzo ważny z uwagi na realizację jednego z dwóch podstawowych celów, które mają być zrealizowane w nowej ordynacji, a mianowicie ochrony praw podatnika w jego relacjach z organami podatkowymi. Prawa te będą lepiej uświadamiane zarówno przez pracowników organów podatkowych, jak i samych podatników, wówczas gdy zostaną bezpośrednio wskazane w tym akcie. Uzasadnione są głosy wskazujące na to, że większość tych praw już teraz można wywieść z obowiązujących przepisów prawa, a zwłaszcza Konstytucji. Po co zatem je powtarzać w ordynacji? Przede wszystkim po to, aby nie zmuszać podatnika do odkodowywania tychże praw w drodze wykładni przepisów konstytucyjnych, co – czego nie trzeba uzasadniać – nie jest zadaniem łatwym dla „normalnego” podatnika. Jasne wyartykułowanie praw ma na celu lepszą orientację

podatników w tym zakresie i łatwiejsze powoływanie się na nie w kontaktach z pracownikami organów podatkowych.

Można mieć wątpliwości co do tego, jakie prawa i obowiązki powinny być zawarte w analizowanym katalogu.¹⁵ Wątpliwości te były i są zgłaszane w literaturze przedmiotu. Komisja projektowany katalog ustaliła, bazując na różnego rodzaju aktach, w których formułowane są prawa i obowiązki podatników.¹⁶ Katalog ten nie ma oczywiście charakteru zamkniętego i - podobnie jak zasady ogólne prawa podatkowego - będzie przedmiotem dalszych prac.

Odrzucony przez KKOPP został postulat uregulowania w nowej ordynacji praw i obowiązków organów podatkowych.¹⁷ Uprawnienia i obowiązki tychże wyznaczane 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. Kompetencje organów (ich prawa i obowiązki) są uregulowane w wielu miejscach ordynacji i innych aktach ustrojowych, przez co nie ma dostatecznego uzasadnienia postulat gromadzenia ich w formie jednego katalogu. Komisja uznała, że zupełnie wystarczającym będzie zamieszczenie katalogu praw podatnika, którym to prawom, co do zasady, powinny odpowiadać obowiązki organów podatkowych.

7. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Dużo kontrowersji w pracach nad koncepcją nowej ordynacji podatkowej wywołała sprawa wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Przede wszystkim pojawiły się wątpliwości dotyczące tego, czy jest ona w Polsce potrzebna. Wskazywano przy tym, że nie ma żadnych danych wskazujących na to, w ilu przypadkach mogłaby ona mieć zastosowanie. Przeciwnicy jej wprowadzenia twierdzi-

- 15 Szerzej na ten temat B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2008. Przyjęty przez KKOPP katalog jest zbliżony m.in. do: *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).
- 16 Zob. np. polska *Deklaracja praw podatnika* podpisana 18 maja 2011 r. oraz deklaracje opracowane w ramach OECD, w szczególności *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice note* z 2003 r., *Tax Intermediaries study dealing with the role of tax adviser* z 2008 r. oraz *Cooperative Compliance Report* z 2013 r. Zbliżone deklaracje powstają na forum UE – np.: *Action plan against tax fraud and evasion: idea of „An EU Taxpayer's Code”* z 2012 r. oraz o przedłożonym w 2013 r. do konsultacji publicznych projekcie *European Taxpayer's Code*.
- 17 C. Kosikowski, *Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 9.

li, że wprowadzenie klauzuli jest niepotrzebne, ponieważ organy podatkowe mają już dziś wystarczająco dużo instrumentów prawnych służących zwalczaniu zjawiska ucieczki przed opodatkowaniem. Ich zdaniem klauzula będzie powodowała, że zostanie zlikwidowana możliwość stosowania przez podatników zgodnej z prawem optymalizacji podatkowej. Główny argument wysuwany przeciwko klauzuli wiąże się z tym, że przepisy ją regulujące zostały zakwestionowane przez Trybunał Konstytucyjny.¹⁸ W związku z tym jej przeciwnicy twierdzą, z czym się nie można zgodzić, że w Polsce takiej klauzuli nie można wprowadzić, ponieważ TK stwierdzi ponownie jej niezgodność z Konstytucją. Po dokonaniu analizy m.in. wyżej wskazanych argumentów Komisja zdecydowała, że przepisy nowej ordynacji podatkowej powinny zawierać instrumenty pozwalające organom podatkowym reagować w przypadku coraz powszechniejszego zjawiska ucieczki od opodatkowania poprzez tworzenie różnorodnych sztucznych, aczkolwiek zgodnych z prawem, konstrukcji prawnych. Jest to zjawisko występujące w całym świecie, co oznacza, że jest także obecne w Polsce. Zauważa to Komisja Europejska, która zaleca wprowadzenie klauzuli jako jednego ze środków przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w zakresie podatków dochodowych (zalecenie z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego [C(2012)8806]). Rada UE w dniu 27 stycznia 2015 r. wprowadziła klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania do dyrektywy 2011/96 z dnia 30 listopada 2011 r. dotyczącej transakcji między spółkami powiązаныmi różnych państw członkowskich. Dyrektywa ta musi być implementowana przez Polskę do końca 2015 r. Działania te wskazują na poważne traktowanie przez władze UE zagrożenia związanego z coraz bardziej powszechnym i trudnym do zwalczania zjawiskiem ucieczki od opodatkowania. W tej sytuacji dziwić mogą podnoszone w Polsce wątpliwości co do zasadności wprowadzenia klauzuli. Jest to jeden z nielicznych instrumentów, który może pomóc w zwalczaniu tego procederu.¹⁹ W chwili obecnej Polska jest jednym z nielicznych państw OECD, gdzie takich rozwiązań nie ma. Dodatkowo daje się zauważyć dużą aktywność medialną środowisk, które nie są zainteresowane wprowadzeniem tej klauzuli do naszego systemu. Przedstawiają one ten powszechnie stosowany instrument jako zagrożenie dla wszelkiej optymalizacji podatkowej. Kreowanie takiego obrazu tego instrumentu jest spowodowane tym, że w Polsce jako jednym z nielicznych państw europejskich można bezkarnie tworzyć i wprowadzać w życie różnego rodzaju specjalnie po to tworzone (kupowane) konstrukcje prawne służące zmniejszeniu obciążenia podatkowego. Takie działania narażają budżet państwa i gmin na znaczne ubytki dochodów podatkowych.

Nie znajduje uzasadnienia twierdzenie, że wprowadzenie klauzuli zostało „zabronione” przez Trybunał Konstytucyjny. W powołanym wyroku Trybunał nie za-

18 Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03.

19 Szerzej zob. A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 17.

kwestionował bowiem możliwości jej wprowadzenia, a jedynie wskazał na konieczność zachowania wysokich standardów przy tworzeniu przepisów regulujących jej funkcjonowanie.²⁰ Warto podkreślić, że orzeczenie zapadło przeszło 10 lat temu, kiedy to jeszcze agresywna optymalizacja podatkowa nie była znaczącym problemem. Wprowadzenie klauzuli zgodnej z wymogami państwa prawnego jest możliwe, czego najlepszym dowodem jest to, że funkcjonuje ona w wielu systemach prawnych i nie budzi w tym zakresie żadnych wątpliwości.

Dyskutowanym przez KKOPP problemem była też kwestia związana z tym, jakich podatków klauzula powinna dotyczyć. Wskazywano na potrzebę jej wprowadzenia jedynie w zakresie opodatkowania dochodu.

Klauzula ta obowiązuje, w zakresie podatku od wartości dodanej, na mocy jednolitego orzecznictwa TSUE. Z jego orzeczeń wynika jednoznacznie, że wszelkie próby unikania opodatkowania (albo wyłudzenia podatku) poprzez tworzenie sztucznych konstrukcji prawnych są nieskuteczne z uwagi na klauzulę nadużycia prawa. Nie ma zatem potrzeby obejmowania tego podatku klauzulą uregulowaną w ordynacji.

Kwestią sporną w trakcie prac nad klauzulą były natomiast podatki samorządowe. Podnoszono, że są to z reguły podatki majątkowe, a przez to zjawisko ucieczki od podatku jest mocno ograniczone (nie można ukryć lub przenieść nieruchomości). W trakcie dyskusji wskazano jednak, że w praktyce sztuczne konstrukcje podatkowe są tworzone coraz częściej w celu ucieczki od podatku od nieruchomości. Uzyskiwane w związku z tym „oszczędności” podatkowe sięgają w jednostkowych przypadkach setek milionów złotych. Gminy w takiej sytuacji powinny mieć możliwość ochrony swoich dochodów podatkowych. Dlaczego bowiem klauzulą miałyby być objęte jedynie podatki stanowiące dochód budżetu państwa w sytuacji, gdy ucieczka ma faktycznie miejsce także w odniesieniu do podatków samorządowych? Te argumenty zdecydowały o tym, że klauzula powinna być również stosowana w podatkach lokalnych.

8. Przedawnienie zobowiązań podatkowych

Odpowiednie ukształtowanie instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, akceptowalne przez większość członków KKOPP, zajęło najwięcej czasu przy przygotowywaniu kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej. Sprawą wzbudzającą najwięcej emocji była długość okresu przedawnienia. Niektórzy członkowie Komisji twierdzili, że nie można wydłużać tego terminu, który – ich zdaniem

20 Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyroku stwierdził m.in. „(...) 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»”.

– obecnie wynosi pięć lat. Dopuszczali oni tylko możliwość ukształtowania terminów przedawnienia na zasadach zaproponowanych w tzw. projekcie prezydenckim zmian w ordynacji podatkowej (druk 3018). W projekcie tym jednak, na co zwrócono uwagę w trakcie prac Komisji, nie został dostrzeżony problem występowania w obowiązującej ordynacji dwóch różnych terminów przedawnienia w zależności od tego, w jaki sposób powstaje zobowiązanie podatkowe. W przypadku podatków, w których zobowiązanie powstaje przez doręczenie decyzji (np. od nieruchomości, rolny czy leśny, gdy podatnikami są osoby fizyczne, podatek od spadków i darowizn), organ podatkowy jest uprawniony do ich wymiaru przez okres trzech lub pięciu lat (art. 68), a następnie po powstaniu zobowiązania ma pięć lat na pobór podatku (art. 70). Natomiast w przypadku podatków powstających z mocy ustawy (np. PIT, CIT, VAT, podatek akcyzowy, podatek od nieruchomości, rolny i leśny, gdy podatnikami są osoby prawne i jednostki organizacyjne bez osobowości prawnej) obowiązuje jednolity termin na wymiar i pobór podatku wynoszący pięć lat (art. 70).²¹

Dlaczego tak jest? Nie ma tu uzasadnionych argumentów, które przemawiają za takim różnicowaniem okresu przedawnienia. W analizowanym projekcie problem ten jest całkowicie pominięty, a jest to jedna z podstawowych kwestii, która powinna być uregulowana w przepisach dotyczących przedawnienia.

Równie kontrowersyjną sprawą okazała się długość terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 70 obowiązującej ordynacji. Zgodnie z tym przepisem zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Wskazany termin 5-letni, w następstwie licznych przesłanek zwieszenia jego biegu oraz możliwości jego przerwania, jest wydłużany. Stąd biorą się sytuacje, w których np. zobowiązanie podatkowe może być egzekwowane nawet po kilkunastu latach. Możliwość wielokrotnego stosowania środka egzekucyjnego (przerwa biegu terminu przedawnienia) lub wszczynania postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe (zawieszenie biegu terminu przedawnienia) może skutkować tym, że w skrajnych przypadkach zobowiązanie nigdy się nie przedawni.

21 Wyżej wskazane różnice w długości terminu przedawnienia można zilustrować następującym przykładem. Osoba fizyczna nabyła nieruchomość w 2015 r. i nie złożyła informacji w organie podatkowym. Organ ten zgodnie z art. 68 ordynacji ma pięć lat na wszczęcie postępowania w sprawie ustalenia podatku od tej nieruchomości (wymiar zobowiązania). Decyzja wymiarowa może być mu więc doręczona do końca 2020 r. Po doręczeniu podatnikowi takiej decyzji powstaje zobowiązanie podatkowe i tutaj organ ma kolejne pięć lat na wyegzekwowanie tego podatku (pobór podatku). Przedawnienie terminu poboru podatku nastąpi więc z końcem 2025 r. Inaczej sprawa przedawnienia przedstawia się w przypadku nabycia w 2015 r. nieruchomości przez osobę prawną, gdzie zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa. Termin przedawnienia wymiaru i poboru w przypadku osoby prawnej, która nabyła nieruchomość i nie złożyła deklaracji, wynosi pięć lat, licząc od końca roku, w którym nieruchomość została nabyta. Tak więc i doręczenie decyzji określającej kwotę podatku (wymiar) i wyegzekwowanie tego podatku (pobór) musi nastąpić w ciągu pięciu lat. Przedawnienie nastąpi zatem z końcem 2020 r. I tu widać zasygnalizowany problem różnicowania okresu przedawnienia wymiaru i poboru w zależności od podatku (podatnika). W podatku od nieruchomości osób fizycznych termin ten wynosi 10 lat, w przypadku osób prawnych – 5 lat.

W tym kontekście nie są prawdziwe twierdzenia, że w aktualnym stanie prawnym termin przedawnienia wynosi pięć lat. W istocie rzeczy termin ten może być bardzo łatwo wydłużany, bez żadnych ograniczeń. Ten stan rzeczy musi być zmieniony. W projekcie „prezydenckim” zaproponowano ograniczenia przedłużenia terminów przerwy biegu terminu przedawnienia do trzech lat (art. 70 § 4a) oraz jego zawieszenia również do trzech lat (art. 70 § 9). Wprowadzenie tych ograniczeń nie doprowadziłoby jednak – co podnoszono w dyskusjach przez członków KKOPP – do tego, że niezależnie od działań organów podatkowych – zobowiązanie podatkowe przedawni się najpóźniej z upływem ośmiu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Nie będzie tak z kilku powodów.

Po pierwsze, należy do podstawowego terminu pięciu lat dodać trzy lata okresów zawieszenia przedawnienia i dodatkowo trzy lata okresów przerw biegu terminu przedawnienia, co już daje 11 lat (5 + 3 + 3). Dodatkowo należy zwrócić uwagę na wyłączenie z 3-letniego limitu przedawnienia m.in. okresu, kiedy sprawa będzie rozpatrywana przez sąd administracyjny (art. 70 § 6 pkt 2 o.p.).²² Oznacza to, że 3-letni maksymalny termin zawieszenia biegu terminu przedawnienia będzie wydłużony o czas postępowania sądowoadministracyjnego (od wniesienia skargi do sądu administracyjnego do doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego). W efekcie do wskazanych wyżej 11 lat należy dodać także ten okres, który może trwać ok. dwóch lat wówczas, gdy sprawa będzie rozpatrywana przez NSA.

Nie jest więc prawdą twierdzenie, zgodnie z którym obecnie długość terminu przedawnienia wynosi pięć lat, a w projekcie „prezydenckim” – maksymalnie osiem lat. Ustalenie tej okoliczności pozwoliło Komisji opracować nową konstrukcję prawną tej instytucji. Opiera się ona na założeniu, że bezwzględnie należy ujednoclić zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych (zarówno powstających z mocy prawa, jak i po doręczeniu decyzji) poprzez wprowadzenie terminu przedawnienia wymiaru i terminu przedawnienia poboru podatku. Okres przedawnienia wymiaru wynosi trzy lub pięć lat liczone od dnia upływu terminu płatności lub powstania obowiązku podatkowego. W tym czasie organ podatkowy musiałby wydać decyzję ustalającą lub określającą wysokość podatku. Pięcioletni okres przedawnienia wymiaru miałby zastosowanie w odniesieniu do rozliczenia podatków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, a trzyletni – do podatków pozostałych. Dłuższy okres przedawnienia podatków związanych z prowadzeniem działalności wiąże się z bardziej skomplikowanym charakterem tych rozliczeń. Po upływie okresu przedawnienia wymiaru następowalby 5-letni okres przedawnienia poboru.

22 Z 3-letniego limitu zawieszenia biegu terminu przedawnienia wyłączone są także inne okresy zawieszenia z powodu wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa (art. 70 § 6 pkt 3 o.p.); uzyskanie odpowiednich informacji od organów innego państwa (art. 70a) oraz śmierci spadkodawcy (art. 99).

W tym czasie organy podatkowe mogłyby egzekwować wynikające z deklaracji lub decyzji podatkowych podatki.

Zdaniem KKOPP należy ograniczyć przerywanie i zawieszanie biegu terminu przedawnienia. W ramach przedawnienia wymiaru należy wykluczyć możliwości przerywania jego biegu, a jego zawieszenie powinno następować tylko z przyczyn obiektywnych, niezależnych od organu podatkowego.²³ Zawieszenie przedawnienia wymiaru nie może prowadzić do jego wydłużenia o więcej niż pięć lat.

Przesłanki przerywania i zawieszenia biegu terminu poboru także powinny być zdecydowanie ograniczone. Komisja proponuje utrzymać następujące przesłanki: rozłożenie na raty, odroczenie terminu złożenia deklaracji lub terminu płatności, przedłużenie terminu płatności, zabezpieczenie dobrowolne lub egzekucyjne, ogłoszenie upadłości, zastosowanie środka egzekucyjnego. Termin biegu terminu przedawnienia poboru także powinien być limitowany. Ustalenia maksymalnego terminu wymaga przeprowadzenia stosownych symulacji.

Wyżej przedstawiony zarys koncepcji instytucji przedawnienia nie został jednogłośnie zaakceptowany przez KKOPP. W dalszym ciągu trwają dyskusje zmierzające do wypracowania modelu, który zabezpieczałby zarówno interes publiczny, jak i podatnika. Jest to w moim odczuciu jedna z najtrudniejszych spraw do rozstrzygnięcia przez Komisję w ramach prac nad nową ordynacją podatkową.

9. Interpretacje prawa podatkowego

Interpretacje prawa podatkowego były kolejnym tematem, którym dosyć długo zajmowała się KKOPP. Nie było w zasadzie wątpliwości co do potrzeby ich pozostawienia w ordynacji jako instrumentu umożliwiającego podatnikowi uzyskanie urzędowej wykładni prawa, zastosowanie się do której nie może mu szkodzić. Postulowane w literaturze przedmiotu całkowite zlikwidowanie interpretacji indywidualnych, w ocenie Komisji, nie jest celowe z uwagi na to, że instytucja jest jednym z nielicznych instrumentów wykorzystywanych przez podatników w celu poznania rozumienia konkretnego przepisu przez organy podatkowe. Ułatwia to znakomicie podatnikowi podejmowanie decyzji wywołujących skutki w prawie podatkowym. Interpretacje traktowane są przez podatników jako swoista urzędowa pomoc prawna, zwiększająca poczucie przewidywalności bardzo niekiedy trudnego w rozumieniu prawa podatkowego. Jedną z ważnych funkcji interpretacji ogólnych i interpretacji indywidualnych jest także ujednolicenie stosowania prawa podatkowego m.in. w wyniku ich publikowania. Te argumenty zadecydowały o pozostawieniu w nowej

23 Tymi przesłankami są: 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.

ordynacji tej instytucji. Pozbawienie podatników tego instrumentu, po wielu latach powszechnego stosowania, traktowane byłoby jako próba zamachu na jedno z podstawowych praw podatnika do uzyskania informacji podatkowej. Na pewno pogorszyłyby relacje podatnik – organ podatkowy, które i tak nie są najlepsze. Ich zlikwidowanie – z uwagi te uwarunkowania – nie jest realne.

Sprawą, która wzbudza dużo więcej kontrowersji niż potrzeba utrzymania interpretacji, jest model ich sądowej kontroli zarówno w aspekcie formalnym, jak i zastosowanych w nich przepisów materialnego prawa podatkowego.²⁴ Obowiązujące rozwiązania skutkują tym, że sądy, zwłaszcza Naczelny Sąd Administracyjny, są przeciążone liczbą skarg dotyczących interpretacji. W wyniku tego nastąpiło znaczne wydłużenie czasu oczekiwania na rozpatrzenie skargi, niekiedy sięgające dwóch lat. Ten stan rzeczy – niepewność prawa – jest zaprzeczeniem jednego z podstawowych celów stosowania interpretacji. Dodatkowo przeciwnicy obecnego modelu sądowej kontroli interpretacji podnoszą, że wydanie interpretacji podatkowej nie mieści się aktualnie w pojęciu „sprawy” w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Nie determinuje ona bowiem sytuacji prawnej jej adresatów oprócz uprawnienia do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na taką formę działania administracji podatkowej. W związku z tym podnosi się, że sądowa kontrola interpretacji indywidualnych nie jest w obowiązującym stanie prawnym nieodzowna i prowadzi do „inflacji prawa do sądu”.²⁵

Komisja, dostrzegając mankamenty obowiązującego modelu zaskarżania do sądów administracyjnych indywidualnych interpretacji, opowiedziała się jednak za utrzymaniem ich sądowej kontroli. Model ten jednak powinien zostać zmieniony w odpowiednich przepisach regulujących postępowanie przed sądami administracyjnymi, tak aby ograniczyć wyżej zasygnalizowane negatywne zjawiska związane z długim oczekiwaniem na rozpatrzenie skargi.²⁶ Ordynacja podatkowa nie jest właściwym aktem, w którym problem ten powinien być rozwiązywany.

24 Sądy same zdecydowały o potrzebie merytorycznego rozpatrywania skarg na interpretację – zob. uchwała NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., 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”.

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

26 Dobrym przykładem tego typu działań jest uchwalona w dniu 9 kwietnia 2015 r. ustawa o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. W art. 1 pkt 18 ustawy dodano art. 57a p.p.s.a. 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.”

Nie został bezdyskusyjnie przyjęty postulat scentralizowania modelu wydawania interpretacji indywidualnych przez gminne organy podatkowe (wójta, burmistrza, prezydenta). W chwili obecnej każdy z nich wydaje te akty, co z założenia musi prowadzić do dużego ich zróżnicowania. Chcąc ujednoczyć interpretacje dotyczące lokalnego prawa podatkowego, należy upoważnić do tego jeden podmiot – np. Dyrektora Biura Informacji Podatkowej, którego powołanie planowane jest w projektowanej ustawie o Administracji Podatkowej²⁷ z zapewnieniem udziału w tym procesie gminnych organów podatkowych. Propozycja ta, chociaż przyjęta przez KKOPP, była krytykowana za ograniczenie kompetencji samorządu oraz przekazanie uprawnień do urzędowej interpretacji lokalnego prawa podatkowego administracji rządowej. Problem ten jednak musi być rozwiązany w drodze centralizacji wydawania interpretacji samorządowych, chociażby z tego powodu, że podatnik, którego rurociąg przebiega przez 300 gmin, nie może otrzymywać sprzecznych informacji co do zasad jego opodatkowania. Dodatkowo należy wskazać, że Minister Finansów wydaje już dzisiaj interpretacje ogólne dotyczące lokalnego prawa podatkowego i nie jest to odbierane jako zamach na kompetencje samorządu w tym zakresie.

10. Ustrojowe prawo podatkowe a ordynacja podatkowa

KKOPP odrzuciła dosyć powszechne postulaty zamieszczenia w nowej ordynacji przepisów ustrojowych kształtujących funkcjonowanie organów podatkowych i innych stosujących przepisy prawa podatkowego. Nowa ordynacja powinna regulować stosunki pomiędzy podatnikiem i organami podatkowymi, z pominięciem przepisów ustrojowych, uregulowanych w innych aktach. Zyska na tym przejrzystość i stabilność nowej ustawy. O ile jeszcze można sobie wyobrazić przeniesienie do ordynacji przepisów regulujących funkcjonowanie urzędów i izb skarbowych, to byłoby to nadzwyczaj trudne (i niepotrzebne) w odniesieniu do samorządowych organów podatkowych (wójtów, burmistrzów, prezydentów i samorządowych kolegiów odwoławczych). To samo dotyczyłoby urzędów i izb celnych. Jak widać, nie ma sensu i możliwości zebrania w jednym akcie przepisów regulujących funkcjonowanie organów podatkowych.

Ze zbliżonych powodów nie mają uzasadnienia postulaty uregulowania w ordynacji podatkowej zasad funkcjonowania i kompetencji organów kontroli skarbowej.²⁸ 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

27 <http://www.legislacja.rcl.gov.pl/projekt/259112> (dostęp 27.08.2015).

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

podatkowej. Kontrola podatkowa w ujęciu podmiotowym powinna dotyczyć jedynie podatników i innych zobowiązanych na mocy przepisów prawa podatkowego. Natomiast kontrola skarbową to bardziej rygorystyczna procedura, która powinna być stosowana w celu wykrywania przestępczości skarbowej. Procedura powinna być uregulowana w ustawie o kontroli skarbowej i stanowić połączenie rozwiązań wynikających z ordynacji podatkowej, prawa karnego i przepisów obecnie regulujących kontrolę skarbową.

Komisja, po krótkiej dyskusji, doszła do wniosku, że nie ma potrzeby zamieszczenia w ordynacji regulacji dotyczących funkcjonowania Rzecznika Praw Podatnika.²⁹ Tego typu instytucje o charakterze ustrojowym nie powinny być przedmiotem ordynacji podatkowej. Powołanie RPP prowadziłyby do dublowania zadań oraz kompetencji konstytucyjnego organu, jakim jest Rzecznik Praw Obywatelskich.³⁰ Rozważyć natomiast można dokonanie przeglądu uprawnień RPO pod kątem zwiększenia nadzoru nad organami administracji podatkowej.³¹ Poszerzenie kompetencji RPO i odpowiednie wzmocnienie jego urzędu z pewnością okaże się mniej kosztowne niż tworzenie od podstaw RPP.

11. Rzetelny podatnik

Nie uzyskał akceptacji KKOPP postulat uregulowania w nowej ordynacji instytucji „autoryzowanego podatnika” lub „rzetelnego podatnika”.³² 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 resztę, 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 ingerencji państwa w konkurencyjność podmiotów gospodarczych, co może naruszać przepisy regulujące dopuszczal-

29 Dalej zwanego w skrócie RPP. W literaturze wskazuje się, że słuszną 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).

30 Dalej zwanego w skrócie RPO.

31 Zob. Ministerstwo Gospodarki, *Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji*, Warszawa 4 kwietnia 2014 r., 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 ochroną 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).

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

ność 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.

12. Konkluzja

Wyżej zaprezentowane zostały – oczywiście nie wszystkie – dylematy, które miała do rozstrzygnięcia KKOPP, przygotowując kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej. Przedstawienie przesłanek, które zadecydowały o przyjęciu przez Komisję określonych kierunków regulacji wskazuje, jak skomplikowane i złożone są to problemy. Można oczywiście nie akceptować argumentacji KKOPP w poszczególnych sprawach i przedstawiać własne racje, odpowiednio je uzasadniając. Jest to konstruktywna dyskusja, która na pewno przyczyni się do przygotowania lepszego projektu nowej ordynacji podatkowej i na której mocno zależy KKOPP. Nie należy jednak odrzucać rozwiązań proponowanych w kierunkowych założeniach nowej ordynacji bez ich przeczytania i poznania uzasadnienia, co – niestety – niekiedy ma miejsce w trwającej dyskusji nad kształtem tego aktu. Takie „dyskusje” szkodzą procesowi tworzenia dobrego prawa podatkowego.