KOMISJA KODYFIKACYJNA OGÓLNEGO PRAWA PODATKOWEGO – STRUKTURA, CELE I ZADANIA

LEONARD ETEL[1]

Uwagi ogólne

W dniu 21 października 2014 roku została powołana Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego (KKOPP).[2] Inicjatorem jej powołania był Minister Finansów, który w tej formie organizacyjnej postanowił rozpocząć proces reformowania polskiego prawa podatkowego. Dodatkowo powołana została Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego,[3] która ma być swego rodzaju recenzentem wszystkich projektowanych zmian prawa podatkowego. Powołanie tych dwóch instytucji było odpowiedzią ministerstwa na zgłaszane od dość długiego czasu postulaty poszerzenia udziału przedstawicieli zainteresowanych środowisk w procesie reformowania systemu podatkowego. Działanie to należy ocenić pozytywnie, nie tylko z uwagi na to, że zostałem przewodniczącym KKOPP. Przyjęcie takiego trybu porządkowania prawa podatkowego sprawdziło się w innych dziedzinach prawa (m.in. karne, cywilne, budowlane), gdzie pracują podobne komisje i przynosi to dobre rezultaty. Można oczywiście rozważać inne sposoby porządkowania prawa podatkowego, które wszakże – jak pokazuje praktyka – nie zawsze prowadzą do osiągnięcia zamierzonych rezultatów. Można np. założyć, że stosowne projekty aktów z tej dziedziny będą opracowane przez wewnętrzny zespół (zespoły), składający się z pracowników ministerstwa. Dzisiaj, o czym się można przekonać, czytając np. opinie o przygotowanej w tej formie tzw. dużej nowelizacji ordynacji podatkowej,[4] taki tryb reformowania prawa podatkowego w odczuciu społecznym jest traktowany jako działania pozorne, zmierzające w istocie rzeczy do zwiększenia jedynie efektywności poboru podatków, bez względu na prawa podatnika. Projekty takie są negatywnie ocenianie przez „znawców" prawa podatkowego nawet bez czytania. Wychodzą oni

1 Uniwersytet 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 Zarządzenie Nr 54 Ministra Finansów z dnia 24 października 2014 r. w sprawie powołania Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego, Dz.Urz. Min. Fin. poz. 44.

4 Projekt ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów, nr UD 154).

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku – kontynuacja,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki
na podstawie umowy BIBL/SP/0040/2023/01

z założenia – coś w tym jest – że fiskus nie jest zainteresowany tworzeniem przepisów podatkowych, które będą utrudniały mu realizację jego podstawowego zadania, tj. uzyskania zakładanych wpływów podatkowych. Opinia ta jest krzywdząca w stosunku do twórców powołanego wyżej projektu, który w mojej ocenie zawiera w większości bardzo dobre regulacje zasługujące na szybkie wprowadzenie w życie. Niektóre jednak z tych bardzo dobrych regulacji musiały być z projektu usunięte, ponieważ były poddane, wg mnie, całkowicie niezasadnej krytyce medialnej, co w efekcie doprowadziło do tego, że podatnicy zaczęli się obawiać ich wprowadzenia. Mam tu na myśli klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, która funkcjonuje w większości Państw OECD i nie wywołuje żadnych emocji a dodatkowo jest zalecana przez Komisję Europejską. Instytucja ta została przedstawiona w mediach jako „brzytwa w ręku małpy", tj. Ministra Finansów. Nie ma tu miejsca na szerszą analizę tego zjawiska i trzeba poprzestać na stwierdzeniu, że nawet najlepsze propozycje mogą być źle odebrane tylko dlatego, że ich inicjatorem jest ministerstwo finansów. Jest to niewątpliwie okoliczność, która musi być brana pod uwagę przy przygotowywaniu trudnych projektów, do których niewątpliwie należy zaliczyć te z zakresu prawa podatkowego. Innym – w moim odczuciu istotniejszym – mankamentem przygotowywania założeń reform podatkowych przez pracowników ministerstwa finansów jest ograniczony wpływ przedstawicieli podatników, nauki, doradców podatkowych w najważniejszym momencie, a mianowicie opracowaniu koncepcji reformy. W ramach tzw. konsultacji społecznych projekty ministerialne są oczywiście szeroko konsultowane, ale wg mnie to już jest za późno, ponieważ „produkt" jest już przygotowany i w niewielkim zakresie może się zmienić.

Całkowicie odmiennym sposobem na stworzenie założeń dobrego prawa podatkowego jest przygotowanie stosownych propozycji przez samych podatników, a w zasadzie ich reprezentantów w postaci różnego rodzaju organizacji, które dodatkowo są wspomagane przez media. W ostatnim czasie został opracowany przez „Rzeczpospolitą" dokument pt. „Kodeks podatnika".[5] Jest to zbiór postulatów dotyczących kształtu przyszłego kodeksu podatkowego przesłanych do redakcji tej gazety, które następnie zostały opublikowane i publicznie dyskutowane. Nie umniejszając znaczenia tego typu inicjatyw, należy stwierdzić, że nie są to kompleksowe założenia kodeksu, ale luźno ze sobą powiązane propozycje uwzględniające przede wszystkim interes podatników. Nie ma się czemu dziwić, z uwagi na to, że są to propozycje zgłaszane przez płacących podatki.

Kolejnym praktykowanym sposobem przygotowania racjonalnych założeń reformy prawa podatkowego jest ich opracowanie przez autorytety z zakresu prawa podatkowego. W ostatnich dwóch latach pojawiło się kilka takich projektów. Warto odnotować projekt nowej ordynacji podatkowej przygotowany przez prof. Henryka

5 Kodeks podatnika, Warszawa, kwiecień 2015 r.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku – kontynuacja,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki
na podstawie umowy BIBL/SP/0040/2023/01

Dzwonkowskiego,[6] założenia kodeksu daninowego opracowane przez prof. Cezarego Kosikowskiego,[7] koncepcję nowej ordynacji podatkowej przygotowanej przez zespół kierowany przez prof. Bogumiła Brzezińskiego[8] czy też koncepcję nowego kodeksu podatkowego prof. Adamskiego.[9] Nie dokonując szczegółowej analizy tych inicjatyw, należy zauważyć, że żadna z nich – z różnych powodów – nie ma szans na zrealizowanie. Wg mnie jest tak przede wszystkim dlatego, że z prac nad tymi koncepcjami wykluczone zostało ministerstwo finansów. Nie trzeba uzasadniać, że pominięcie tak ważnego „gracza" nie rokuje dobrze co do skutecznego zrealizowania najlepszych nawet propozycji.

Niektóry twierdzą, że polskie prawo podatkowe jest znacznie gorsze niż zagraniczne. W związku z tym ich zdaniem najlepszym sposobem jego poprawienia jest przejęcie rozwiązań sprawdzonych w innych systemach. Wg mnie nie jest możliwe proste przeniesienie założeń obcego kodeksu podatkowego do Polski. Przede wszystkim każdy kraj ma swój, specyficzny system prawa podatkowego, stanowiący element systemu prawnego. Pobieżna nawet analiza tych systemów pozwala to dostrzec, a przez to odrzucić tę drogę „poprawiania" polskiego prawa podatkowego. Warto w tym miejscu dodać, że nie ma też uniwersalnych wzorców kodeksów podatkowych pasujących do każdego systemu krajowego. Próby stworzenia takich rozwiązań modelowych mają miejsce. Mam tu na myśli model kodeksu podatkowego przygotowany przez ekspertów Międzynarodowego Funduszu Walutowego[10] oraz założenia kodeksu podatkowego przygotowane przez organizację zrzeszającą organy podatkowe państw Ameryki Środkowej (CIAT).[11] Te „modele" regulacji podatkowych nie pasują jednak do polskich realiów. Mogą one być jedynie wykorzystane w pewnych fragmentach, i to po dodatkowej ich modyfikacji.

Wyżej wskazanych mankamentów wydaje się nie mieć koncepcja powierzenia przygotowania projektu reformy ogólnego prawa podatkowego komisji kodyfikacyjnej rozumianej jaka zespół „fachowców" mających określone jasno zadanie – przygotowanie projektu nowego aktu prawnego wraz z przepisami wykonawczymi. Z założenia w skład komisji muszą wchodzić co najmniej przedstawiciele ministerstwa finansów i podatników. Ich obecność w przygotowaniu koncepcji tej reformy

6 H. Dzwonkowski, Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym (zarys), „Monitor Podatkowy" 2012, nr 10 oraz Zmiany w ordynacji podatkowej. Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, Warszawa 8 stycznia 2013 r.

7 C. Kosikowski, Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy" 2014, nr 9.

8 B. Brzeziński, Reforma ogólnego prawa podatkowego w Polsce – od idei po konkretne działania, (w:) Ordynacja podatkowa – stan obecny i kierunki zmian, red. R. Dowgier, Białystok 2015.

9 Założenia nowej ordynacji podatkowej (Kodeksu podatkowego) z marca 2015 r. opracowane przez Forum Obywatelskiego Rozwoju (lepszepodatki.pl).

10 Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000.

11 Modelowy kodeks podatkowy CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view [dostęp 1.07.2015].

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku – kontynuacja,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki
na podstawie umowy BIBL/SP/0040/2023/01

jest niezbędna z uwagi na potrzebę uwzględnienia w niej zarówno interesów fiskalnych, jak i pozycji słabszej strony stosunku prawnopodatkowego – podatnika. Przyjęcie takiego założenia daje szanse na to, że już w ramach prac koncepcyjnych można próbować wyważać interesy obu tych stron. Nie bez znaczenia jest również to, że odbiór koncepcji wypracowanej z udziałem zarówno podatników, jak i organów podatkowych będzie lepszy niż wówczas, gdyby były to propozycje wypracowane tylko przez jedną stronę. Nie tylko z tego powodu w składzie komisji powinni się znaleźć przedstawiciele nauki prawa podatkowego i sądownictwa administracyjnego. Ich obecność daje większe prawdopodobieństwo uwzględnienia w projektowanych regulacjach istotnych problemów doktrynalnych i wynikających z szeroko rozumianego orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych. Wyżej wskazane racje zostały uwzględnione na etapie kompletowania składu komisji. W jej skład 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, co już zostało podniesione, miał gwarantować uwzględnienie w pracach nad reformą ogólnego prawa podatkowego wszystkich istotnych problemów związanych z funkcjonowaniem tych regulacji identyfikowanych przez naukę, judykaturę i praktykę. Można oczywiście rozważać, dlaczego powołano aż 5 przedstawicieli nauki, a tylko trzech reprezentujących podatników i dlaczego nie ma wśród przedstawicieli organów podatkowych reprezentanta samorządu terytorialnego? Wątpliwości tych można zgłaszać dużo, ale w istocie rzeczy nie mają one istotnego znaczenia z uwagi na ideę powołania komisji. Chodzi nie tylko o to, aby była ona reprezentatywna, ale przede wszystkim zdolna do wypracowania stosownych propozycji, co wymaga od jej członków odpowiedniej wiedzy, ale i umiejętności pracy w grupie. Dwie ostatnie okoliczności były przez mnie jako przewodniczącego komisji weryfikowane bardzo uważnie.

Dosyć istotną sprawą jest formalne usytuowanie Komisji w strukturach administracji rządowej. Zostało to zrobione w powołanym już rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego.[12] Z aktu tego wynika, że przewodniczącego komisji powołuje Prezes Rady Ministrów na wniosek Ministra Finansów. Jej członkowie powoływani są w identycznym trybie uzgodnionym z przewodniczącym (tak też są odwoływani). Tyle rozporządzenie. W praktyce wyglądało to tak, że jako przewodniczący komisji miałem duży wpływ na jej obsadę. W wyniku konsultacji w jej składzie znalazły się wszystkie osoby – zgodnie ze wskazanych wyżej kluczem – które proponowałem. Nie ma w niej też osób, które wg mnie nie powinny być jej członkami, chociaż były proponowane.

12 Dz.U. poz. 1471.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku – kontynuacja,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki
na podstawie umowy BIBL/SP/0040/2023/01

Minister Finansów ma nie tylko duży wpływ na skład osobowy komisji. Z powołanego rozporządzenia wynikają też bardzo istotne uprawnienia tego organu w odniesieniu do wyników prac merytorycznych komisji. Przede wszystkim Minister Finansów, po uprzedniej zgodzie Prezesa Rady Ministrów, może dokonać zmian w projekcie ustawy, informując o tym przewodniczącego Komisji oraz przedstawiając uzasadnienie dokonanych zmian. Może też nie przyjąć wypracowanych przez Komisję rozwiązań i zwrócić się o przedstawienie rozwiązań alternatywnych. Takie uprawnienia Ministra Finansów gwarantują mu realny wpływ na efekty prac KKOPP. Nie oznacza to jednak – co czasami jest podnoszone – że Komisja jest całkowicie zależna od ministra i w istocie rzeczy jej projekty to projekty ministra ukryte pod fasadą komisji kodyfikacyjnej. Wg mnie wcale tak nie jest. Należy brać pod uwagę okoliczność, że Komisja (w tym jej przewodniczący) nie musi wcale uwzględniać, jej zdaniem, nietrafnych pomysłów ministra czy też przedstawiać „na siłę" propozycji alternatywnych. Komisja jest instytucją niezależną merytorycznie od poglądów ministra i wcale nie musi ich akceptować. W efekcie może być oczywiście rozwiązana albo przewodniczący i jej członkowie mogą zrezygnować z prac Komisji. W każdym razie nikt nie może zmusić Komisji do firmowania propozycji, które nie uzyskają akceptacji jej członków. Po kilku miesiącach przewodniczenia pracom Komisji pragnę podkreślić, że nie było nawet próby narzucenia Komisji jakichkolwiek propozycji „nie do odrzucenia". Najlepszym dowodem są wyniki konsultacji kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej wśród kierownictwa i pracowników resortu finansów. W trakcie tych konsultacji zgłoszono 209 uwag, z tego całkowicie uwzględnionych zostało przez Komisję 39, a częściowo 50. Każda z tych uwag była analizowana przez Komisję, która decydowała o tym, czy i jakim zakresie powinna być uwzględniona w ramach dalszych prac, bez żadnych sugestii ze strony ministerstwa. W maju 2015 r. Minister Finansów przyjął kierunkowe założenia i skierował je do konsultacji społecznych.

1. Zadania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

Co ma zrobić Komisja? Zadania KKOPP zostały określone w powołanym już 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 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.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku – kontynuacja,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki
na podstawie umowy BIBL/SP/0040/2023/01

W ujęciu formalnym KKOPP ma przygotować projekt ustawy, której przedmiotem jest kompleksowa regulacja ogólnego prawa podatkowego. Czy ma to być zatem kodeks podatkowy? 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 związku z tym KKOPP postanowiła przygotować projekt ustawy regulującej ogólne prawo podatkowe. W chwili obecnej ogólne prawo podatkowe jest uregulowane w ordynacji podatkowej.[13] Jest to forma tzw. kodyfikacji częściowej prawa podatkowego, obejmująca regulacje dotyczące zobowiązań podatkowych (powstawanie, wykonywanie i wygasanie) oraz postępowanie podatkowe i kontrolę podatkową. Zadaniem Komisji jest więc przygotowanie projektu nowej ordynacji podatkowej. Dlaczego „ordynacja", a nie „kodeks"? Decydujące znaczenie mają tu względy historyczne. W Polsce pierwsza kodyfikacja prawa podatkowego zatytułowana została „ordynacja".[14] Z tego względu – jak sadzę – 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).

Celem Komisji jest zatem uporządkowanie w nowej części ogólnej prawa podatkowego. Co składa się na ogólne prawo podatkowe? W doktrynie nie jest to precyzyjnie określone. Powszechnie przyjmuje się, że są to normy prawne odnoszące się do wszystkich podatków, które regulują takie zagadnienia, jak zasady prawa podatkowego, zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe.[15] Tylko z pozoru jest to prosta definicja, która pozwala ustalić, jakie normy zaliczane są do części ogólnej tej gałęzi prawa. Jako przykłady rozbieżności w pojmowaniu tego pojęcia można wskazać regulacje dotyczące postępowania egzekucyjnego czy też odpowiedzialności karnej skarbowej. Egzekucja podatków, jak też odpowiedzialność za ich niepłacenie, tradycyjnie jest przedmiotem kodeksów (ordynacji) podatkowych funkcjonujących w innych państwach. Regulacje te jednak – na co słusznie wskazuje się w polskiej literaturze przedmiotu – stanowią domenę odpowiednio prawa administracyjnego i prawa karnego, a nie prawa podatkowego.[16] Ponadto w Polsce zarówno ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jak i kodeks karny skarbowy dotyczą nie tylko podatków. Są to akty o szerokim zakresie przed-

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

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

15 Zob. np. R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2011, s. 38 i n.

16 *Ibidem*, s. 38.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku – kontynuacja,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki
na podstawie umowy BIBL/SP/0040/2023/01

miotowym i w żaden sposób nie powinno się ich „porządkować" w ramach prac nad ogólnym prawem podatkowym. Uwaga ta dotyczy zwłaszcza kodeksu karnego skarbowego jako skodyfikowanej części prawa karnego kompleksowo regulującej odpowiedzialność za przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Są to tylko przykładowo wskazane problemy z ustaleniem zakresu pojęcia „ogólne prawo podatkowe", które były przedmiotem prac Komisji. W ich trakcie 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 obowiązującej ordynacji brakuje instytucji charakterystycznych dla ogólnego prawa podatkowego, takich jak: ogólne zasady prawa podatkowego, prawa i obowiązki podatnika, niewładcze formy załatwiania spraw podatkowych, klauzule przeciwko obejściu prawa podatkowego. W ramach porządkowania ogólnego prawa podatkowego powinny one być przede wszystkim uregulowane w nowej ordynacji podatkowej. Stąd też niżej koncentruję się na tych – nowych – częściach przyszłej ordynacji podatkowej.

2. Zasady ogólne prawa podatkowego

Szczególnie ważne jest wprowadzenie do ordynacji podatkowej postulowanych w doktrynie ogólnych zasad prawa podatkowego. Będą one ułatwiały rozumienie przepisów prawa podatkowego oraz chroniły podatników i inne podmioty zobowiązane. Są one po części już przedmiotem dzisiejszej ordynacji w dziale poświęconym postępowaniu podatkowemu (art. 120-129). Problematyka ta powinna być ujęta całościowo w przepisach ogólnych nowego aktu, a nie jej części dotyczącej postępowania. W nowej ordynacji podatkowej będzie jeden katalog zasad ogólnych prawa podatkowego, obejmujący także te, które są obecnie zamieszczone w dziale 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. Dodatkowo katalog ten powinien być uzupełniony o dyrektywy aktualnie ukształtowane w orzecznictwie oraz w doktrynie prawa podatkowego, takie jak: wyważanie interesu podatnika i interesu publicznego, zaufanie, współdziałanie w zakresie wynikającym z przepisów prawa, zakaz nadużywania prawa, proporcjonalność, ugodowe załatwianie spraw, pragmatyzm, ograniczone stosowanie

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku – kontynuacja,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki
na podstawie umowy BIBL/SP/0040/2023/01

analogii, nakaz stosowania przepisów uchylonych dla oceny zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami, rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika.

3. Prawa i obowiązki podatnika

Kolejną ważną kwestią jest stworzenie ustawowego katalogu praw i obowiązków podatnika, aby ograniczyć ciągle trwające spory co do ich zakresu. Wyraźne, ustawowe wskazanie na przysługujące podatnikowi prawa i obciążające go obowiązki spowoduje, że zarówno podatnik, jak i organ podatkowy będą mieli w tym zakresie większą klarowność. Podatnik będzie mógł powoływać się na swoje jasno sformułowane w ustawie prawa, przez co nie będzie musiał ich „odkodowywać" z postanowień innych aktów i przekonywać organu podatkowego co do ich istnienia. Przestrzeganie tych praw zapewnią konkretne uprawnienia przysługujące podatnikowi, które zostaną uregulowane w nowej ordynacji podatkowej.

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

Z kolei wskazanymi 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), powinność sporządzania i przedstawiania właściwym organom podatkowym przewidzianych prawem deklaracji i ksiąg podatkowych, obowiązek zgłoszenia właściwym

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku – kontynuacja,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki
na podstawie umowy BIBL/SP/0040/2023/01

organom podatkowym okoliczności powodujących powstanie, zmianę lub ustanie obowiązków w sferze prawa podatkowego, obowiązek zwrotu należności otrzymanej od organu podatkowego nienależnie, powinność poddania się czynnościom sprawdzającym i kontrolnym przewidzianym w ustawie, obowiązek bezzwłocznego informowania o błędach rzutujących na poprawność rozliczenia podatku, obowiązek niezwlekania z przedłożeniem informacji i innych dowodów będących w posiadaniu podatnika istotnych dla sprawy, obowiązek niepodejmowania działań uniemożliwiających odbiór korespondencji, obowiązek uczciwego i uprzejmego postępowania w kontaktach z organami podatkowymi (ich pracownikami).

Wprowadzenie katalogu praw podatnika jest jednym z powodów uregulowania w nowej ordynacji zasad składania skarg i wniosków. 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). W obecnym stanie prawnym ma w tym zakresie zastosowanie dział VIII k.p.a. „Skargi i wnioski" (art. 221-260 w zw. z art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a.). A zatem podatnik musi wiedzieć, że skargę np. na pracownika organu podatkowego załatwiającego jego sprawę podatkową w oparciu o przepisy ordynacji podatkowej może złożyć na podstawie regulacji zawartych nie w ordynacji (!), ale w kodeksie postępowania administracyjnego. Nie trzeba badań, żeby wiedzieć, że niewielu podatników o tym wie. 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.

4. Niewładcze formy załatwiania spraw podatkowych

W obowiązującej ordynacji nie ma też odpowiednio ukształtowanych instytucji z zakresu tzw. niewładczych form załatwiania spraw podatkowych. W związku z tym w nowym akcie należy rozszerzyć możliwości załatwiania spraw podatkowych w drodze porozumienia, konsultacji i mediacji, które stają się coraz bardziej popularne w nowoczesnych systemach prawa podatkowego. Będą one służyły współdziałaniu między organami podatkowymi i podatnikami, i pozwolą na efektywne i tańsze załatwianie spraw, bez potrzeby prowadzenia długotrwałych postępowań podatkowych lub kontrolnych.

W nowej ordynacji podatkowej zostanie uregulowana procedura konsultacyjna, służąca w istocie rzeczy weryfikacji prawidłowości samoobliczenia podatku na wniosek podatnika. W wyniku postępowania konsultacyjnego zostanie wyda-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku – kontynuacja,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki
na podstawie umowy BIBL/SP/0040/2023/01

na decyzja, w której rozstrzygnięte będą wątpliwości podatnika co do poprawności rozliczeń podatkowych. Wskazana procedura w założeniu ma być stosowana w zakresie oceny konsekwencji podatkowych transakcji o szczególnie skomplikowanej strukturze (wyceny wartości przedmiotu opodatkowania; oceny charakteru przedmiotu transakcji itd.). W jej ramach będą dokonywane ustalenia faktyczne, prowadzone będzie postępowanie dowodowe, co odróżni ją od postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. Korzystanie z procedury konsultacyjnej z tego powodu będzie musiało być odpłatne.

W nowej ordynacji podatkowej zostanie ustanowiona prawna podstawa dla porozumień zawieranych pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym w ramach procedur podatkowych. Porozumienie będzie mogło zostać zawarte w m.in. w przypadku trudnych do usunięcia wątpliwości co do stanu faktycznego w sprawie; w przedmiocie określenia wartości przedmiotu opodatkowania lub transakcji; ulg w spłacie podatków (rodzaju ulgi, którą należy zastosować oraz sposobu jej zastosowania).

Porozumienia będą dokumentowane protokołem, którego ustalenia muszą być uwzględnione w decyzji podatkowej.

Kolejnym instrumentem ułatwiającym komunikację między organem podatkowym w nowej ordynacji podatkowej będzie mediacja podatkowa. Procedura ta – z udziałem mediatora wybranego z listy prowadzonej przez Ministra Finansów – będzie wszczynana na wniosek jednej ze stron sporu (podatnika lub organu podatkowego), za zgodą drugiej strony, na dowolnym etapie postępowania. Wynik mediacji będzie dokumentowany w stosownym protokole. Koszty mediacji będą pokrywane przez organy podatkowe.

Poszerzeniu konsensualnych form rozstrzygania sporów podatkowych będzie w nowej ordynacji służył program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy podatnika i organu podatkowego. Program ten w założeniu będzie adresowany do podmiotów strategicznych dla budżetu państwa. Podmioty te – „transparentne" dla organu podatkowego – będą mogły na bieżąco konsultować wszystkie problemy związane ze skutkami dokonywanych operacji gospodarczych. Programy tego typu, jak pokazują doświadczenia zagraniczne, nie mogą być mocno sformalizowane, przez co w nowej ustawie będą jedynie podstawowe regulacje (w tym jednolita forma porozumienia).

5. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Przepisy nowej ordynacji podatkowej powinny zawierać instrumenty pozwalające organom podatkowym reagować w przypadku coraz powszechniejszego zjawiska ucieczki od opodatkowania poprzez tworzenie różnorakich sztucznych, acz-

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku – kontynuacja,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki
na podstawie umowy BIBL/SP/0040/2023/01

kolwiek zgodnych z prawem, konstrukcji prawnych. Służą one tylko i wyłącznie zmniejszeniu albo wyeliminowaniu obciążeń podatkowych zwłaszcza w zakresie opodatkowania dochodu (ale nie tylko). Jednym z takich instrumentów jest klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.[17] W chwili obecnej Polska jest jednym z nielicznych państw OECD, gdzie takich rozwiązań nie ma. Główna trudność z wprowadzeniem tej klauzuli w naszym kraju jest związana z tym, że przepisy zawierające taką klauzulę zostały zakwestionowanie przez Trybunał Konstytucyjny.[18] 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. Takie kreowanie obrazu tego instrumentu jest – wg mnie – 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. Aby temu przeciwdziałać, potrzebna jest analizowana klauzula. Warto podkreślić, że dotyczyłaby ona także podatków samorządowych (a zwłaszcza podatku od nieruchomości), gdzie w ostatnich latach agresywna optymalizacja podatkowa jest powszechnie i bezkarnie stosowana.

Warto zauważyć, że wprowadzenie klauzuli 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]). Rada UE w dniu 27 stycznia 2015 r. wprowadziła klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania do dyrektywy 2011/96 z 30 listopada 2011 r. dotyczącej transakcji między spółkami powiązanymi różnych państw członkowskich. Dyrektywa ta musi być implementowana przez Polskę do końca 2015 r.

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.

W takiej sytuacji negowanie potrzeby wprowadzenia takiej klauzuli w Polsce wynika – jak należy sądzić – albo z niewiedzy, albo też z chęci utrzymania obowiązującego stanu, gdzie organy podatkowe nie mają możliwości przeciwdziałania negatywnemu zjawisku uchylania się od opodatkowania.

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

18 Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03).

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku – kontynuacja,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki
na podstawie umowy BIBL/SP/0040/2023/01

Konkluzja

Wyżej wskazane zostały jedynie przykładowo nowe propozycje dotyczące zawartości projektowanej ordynacji podatkowej. Jest ich znacznie więcej, o czym się można łatwo przekonać, sięgając do przygotowanych przez KKOPP kierunkowych założeń ordynacji podatkowej. Są one dostępne w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie Ministerstwa Finansów. Ich wprowadzenie w życie doprowadzi do realizacji zasadniczego celu powołania Komisji, a mianowicie uporządkowania części ogólnej prawa podatkowego. Jest to ważny element reformy całego prawa podatkowego. Jako przewodniczący KKOPP mam nadzieję, że przygotowany projekt znajdzie akceptację w trakcie prac parlamentarnych i zostanie przyjęty w kształcie zasadniczo zgodnym z propozycjami Komisji.

Zdigitalizowano i udostępniono w ramach projektu pn.
Rozbudowa otwartych zasobów naukowych Repozytorium Uniwersytetu w Białymstoku – kontynuacja,
dofinansowanego z programu „Społeczna odpowiedzialność nauki" Ministra Edukacji i Nauki
na podstawie umowy BIBL/SP/0040/2023/01