

Pp

Leonard
Etel et al.

ORDYNACJA PODATKOWA

KIERUNKOWE ZAŁOŻENIA
NOWEJ REGULACJI

Leonard Etel et al.



Temida 2

Wydawnictwo Stowarzyszenia Absolwentów Wydziału Prawa
Uniwersytetu w Białymstoku
ul. Mickiewicza 1, 15-213 Białystok
tel. 085 745 71 68, fax 085 740 60 89
e-mail: temida2@uwb.edu.pl <http://www.temida2.pl>



Temida 2

WYDAWNICTWO TEMIDA 2



Pp

ORDYNACJA PODATKOWA

KIERUNKOWE ZAŁOŻENIA
NOWEJ REGULACJI

Leonard Etel et al.

WYDAWNICTWO TEMIDA 2



ORDYNACJA PODATKOWA
KIERUNKOWE ZAŁOŻENIA NOWEJ REGULACJI

Autorzy:

Leonard Etel

Stefan Babiarz

Rafał Dowgier

Hanna Filipczyk

Włodzimierz Gurba

Ireneusz Krawczyk

Wiesław Kuśnierz

Marcin Łoboda

Andrzej Nikończyk

Adam Nita

Agnieszka Olesińska

Piotr Pietrasz

Mariusz Popławski

Jan Rudowski

Dariusz Strzelec

ORDYNACJA PODATKOWA

KIERUNKOWE ZAŁOŻENIA NOWEJ REGULACJI

Leonard Etel et al.



Temida2

Białystok 2015

Redaktor Naukowy Wydawnictwa Temida 2: Cezary Kosikowski

Rada Naukowa Wydawnictwa Temida 2:

Przewodniczący Rady Naukowej Wydawnictwa Temida 2: Emil W. Pływaczewski

Członkowie z Uniwersytetu w Białymstoku: Stanisław Bożyk, Adam Czarnota, Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Cezary Kulesza, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Maciej Perkowski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Ryszard Skarzyński, Halina Świączkowska, Mieczysława Zdanowicz

Członkowie z Polski: Marian Filar (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu), Edward Gniewek (Uniwersytet Wrocławski), Lech Paprzycki (Sąd Najwyższy)

Członkowie zagraniczni: Lidia Abramczyk (Państwowy Uniwersytet im. Janki Kupały w Grodnie, Białoruś), Vladimir Babčák (Uniwersytet w Koszycach, Słowacja), Renata Almeida da Costa (Uniwersytet La Salle, Brazylia), Chris Eskridge (Uniwersytet w Nebrasce, USA), Jose Luis Iriarte Angél (Uniwersytet Navarra, Hiszpania), Marina Karasjewa (Uniwersytet w Woroneżu, Rosja), Bernhard Kitous (Uniwersytet w Rennes, Francja), Martin Krygier (Uniwersytet w Nowej Południowej Walii, Australia), Petr Mrkývka (Uniwersytet Masaryka, Czechy), Marcel Alexander Niggli (Uniwersytet we Fryburgu, Szwajcaria), Andrej A. Novikov (Państwowy Uniwersytet w Sankt Petersburgu, Rosja), Sławomir Redo (Uniwersytet Wiedeński, Austria), Bernd Schünemann (Uniwersytet w Monachium, Niemcy), Sebastiano Tafaro (Uniwersytet w Bari, Włochy), Wiktor Trinczuk (Kijowski Narodowy Handlowo-Ekonomiczny Uniwersytet, Ukraina)

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978–83–62813–75–9

Recenzent: *dr hab. Bogumił Pahl*

Opracowanie graficzne i typograficzne: *Anna Tomczyk*

Projekt okładki: *Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna: *Jerzy Banasiuk*

Korekta: *Bogumiła Mancewicz*

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym

Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Spis treści

Wykaz skrótów.....	11
Wprowadzenie.....	13

Rozdział I

ZAGADNIENIA OGÓLNE

1. Potrzeba regulacji.....	15
2. Jak przygotować projekt nowej ordynacji podatkowej?	20
3. Zakres przedmiotowy i cele nowej ordynacji podatkowej	23
3.1. Zadania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego	23
3.2. Zakres przedmiotowy nowej ordynacji podatkowej.....	26
3.3. Cele nowej ordynacji podatkowej.....	31

Rozdział II

ZAŁOŻENIA NOWEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ, KTÓRYCH CELEM JEST OCHRONA PRAW PODATNIKA

1. Instrumenty ochrony praw podatnika w przepisach ogólnego prawa podatkowego – zasady prawa podatkowego oraz prawa i obowiązki podatnika w regulacjach nowej ordynacji podatkowej.....	35
1.1. Uwagi ogólne.....	35
1.2. Sens kodyfikowania zasad prawa podatkowego	36
1.3. Katalog zasad	41
1.4. Katalog praw i obowiązków podatnika.....	49
1.5. Uwagi końcowe	55
2. Nowe niewładcze formy działania organów podatkowych	56
2.1. Uwagi ogólne.....	56
2.2. Stan rzeczy pod rządami ordynacji podatkowej	60
2.3. Cel rozszerzenia katalogu niewładczych form działania organów podatkowych	63

2.4. Informacje i wsparcie dla podatnika	66
2.5. Procedura konsultacyjna	69
2.6. Porozumienie między podatnikiem a organem podatkowym	72
2.7. Mediacja podatkowa	75
2.8. Ramy prawne programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy	79
2.9. Uwagi końcowe	85
3. Interpretacje przepisów prawa podatkowego	85
3.1. Uwagi ogólne	85
3.2. Zaskarżalność indywidualnych interpretacji prawa podatkowego do sądów administracyjnych	87
3.2.1. Charakter prawny indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego	88
3.2.2. Spory co do modelu sądowej kontroli indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego	90
3.3. Zwiększenie znaczenia interpretacji ogólnych prawa podatkowego wydawanych przez Ministra Finansów	93
3.4. Centralizacja procesu wydawania interpretacji	96
3.5. Wybrane zagadnienia procesowe związane z wydaniem oraz zaskarżalnością do sądu indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego	99
3.5.1. Uwagi ogólne	99
3.5.2. Zakaz pogarszania sytuacji skarżącego w postępowaniu związanym z kontrolą sądową indywidualnych interpretacji	101
3.5.3. Obowiązywanie tzw. „milczących indywidualnych interpretacji”	103
3.5.4. Wezwanie do usunięcia naruszenia prawa jako warunek wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 52 § 3 oraz art. 53 § 2 p.p.s.a.)	105
3.5.5. Problem dopuszczalności postępowania w sprawach „warunkowych” oraz „wielowariantowych” indywidualnych interpretacji	108

3.6. Uwagi końcowe	111
4. Podstawowe pojęcia i definicje.....	112
5. Reprezentacja i pełnomocnictwo.....	120
6. Ulgi uznaniowe	123
7. Przedawnienie zobowiązań podatkowych.....	131
7.1. Uwagi ogólne	131
7.2. Wyróżnienie przedawnienia prawa do wymiaru oraz prawa do poboru podatku	133
7.3. Terminy przedawnienia prawa do wymiaru oraz prawa do poboru	141
7.4. Ograniczenie możliwości przedłużania okresu przedawnienia.....	145
7.5. Nowa konstrukcja przedawnienia a wydłużenie terminu przedawnienia.....	152
7.6. Uwagi końcowe	154
8. Nadpłaty i zwroty podatku.....	154
8.1. Uwagi ogólne.....	154
8.2. Kompleksowa regulacja instytucji nadpłaty.....	155
8.3. Modyfikacja definicji nadpłaty.....	156
8.4. Konstrukcja przepisów z maksymalnym ograniczeniem kazuistyki.....	158
8.5. Rozszerzenie kręgu podmiotów uprawnionych do uzyskania nadpłaty	159
8.6. Uproszczenie procedury dochodzenia nadpłaty.....	159
8.7. Rozszerzenie oprocentowania nadpłat.....	163
8.8. Uwagi końcowe	164
9. Komunikacja elektroniczna.....	164
9.1. Uwagi ogólne	164
9.2. Rozwiązania szczegółowe w zakresie uregulowania zasad komunikacji elektronicznej	166
9.3. Uwagi końcowe	176
10. Ochrona tajemnicy skarbowej	176
11. Skargi i wnioski.....	178

Rozdział III

ZAŁOŻENIA NOWEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ,
KTÓRYCH CELEM JEST ZWIĘKSZENIE SKUTECZNOŚCI I EFEKTYWNOŚCI
WYMIARU ORAZ POBORU ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

1. Poprawa pozycji strony oraz zwiększenie efektywności postępowania podatkowego – wybrane zagadnienia	181
1.1. Uwagi ogólne	181
1.2. Kompleksowe uregulowanie procedur podatkowych w ordynacji podatkowej	183
1.3. Uprozczone postępowanie podatkowe	187
1.4. Rozprawa w postępowaniu podatkowym	190
1.5. Regulacje dotyczące dowodów i postępowania dowodowego	192
1.6. Utrwalanie czynności dowodowych technikami audio/video	194
1.7. Wzmocnienie mocy dowodowej oświadczenia strony	195
1.8. Konfrontacja podczas przesłuchania	195
1.9. Ocena dowodów w zakresie wskazanym w prawie	195
1.10. Wydłużenie terminu do wniesienia odwołania/zażalenia oraz wniosku o wznowienie postępowania po wyroku TK/TSUE	196
1.11. Środki zwalczania przewlekłości postępowania i beczynności organu podatkowego	200
1.12. Nowoczesne środki komunikacji	205
1.13. Zawieszenie postępowania na wniosek strony	206
1.14. Rygor natychmiastowej wykonalności	209
1.15. Wymogi wniosku o wznowienie postępowania lub stwierdzenie nieważności decyzji	214
1.16. Uporządkowanie i miarkowanie kar porządkowych	214
1.17. Standaryzacja formularzy wniosków	215
1.18. Limit bagatelności postępowania podatkowego	216
1.19. Inne koncepcje zmian w zakresie postępowania podatkowego – przyczynek do dyskusji	217

1.19.1. Uwagi ogólne	217
1.19.2. Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego (reguły kształtujące obowiązki dowodowe).....	218
1.19.3. Pojęcie dowodów sprzecznych z prawem	223
1.19.4. Treść zawiadomienia o czynnościach dowodowych	228
1.19.5. Rzetelność ksiąg podatkowych.....	229
1.19.6. Zakres czynności dowodowych w postępowaniu odwoławczym	230
1.19.7. Uprawdopodobnienie w sprawach podatkowych	233
1.19.8. Obowiązek współdziałania z jednoczesnym doprecyzowaniem okoliczności uzasadniających nie uwzględnienie wniosków dowodowych.....	234
1.19.9. Okoliczności uzasadniające odmowę przeprowadzenia dowodu	235
1.19.10. Wprowadzenie zasady bezpośredniości w zakresie gromadzenia materiału dowodowego oraz wyjątków od tej zasady.....	237
1.19.11. Uregulowanie zasad posługiwania się jako dowodami protokołami pochodzącymi z innych postępowań	239
1.19.12. Zakaz zastępowania dowodów nazwanych dowodami nienazwanymi.....	240
1.19.13. Modyfikacja zakresu uprawnień do zmiany własnej decyzji przez organ w trybie autokorekty.....	241
1.19.14. Uprawnienie strony do rezygnacji ze złożenia odwołania/zażalenia	241
1.19.15. Zapoznanie z projektem decyzji.....	245
2. Procedura ustalania wartości rynkowej rzeczy i praw majątkowych	247
3. Organy podatkowe i ich właściwość	253
3.1. Państwowe organy podatkowe.....	253
3.1.1. Uwagi ogólne	253
3.1.2. Ustrój organów podatkowych.....	254
3.1.3. Właściwość miejscowa organów podatkowych.....	255
3.2. Samorządowe organy podatkowe	257

3.2.1. Uwagi ogólne.....	257
3.2.2. Propozycje wybranych rozwiązań szczegółowych.....	259
3.2.3. Uwagi końcowe	268
4. Kontrola podatkowa	268
5. Czynności sprawdzające.....	272
6. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	275
7. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego.....	289
8. Odpowiedzialność podatkowa	291
8.1. Uwagi ogólne.....	291
8.2. Odpowiedzialność podatkowa	291
8.3. Następstwo prawne	296
9. Deklaracje podatkowe	298
9.1. Uwagi ogólne.....	298
9.2. Rozwiązania szczegółowe w zakresie uregulowania deklaracji podatkowych	299
9.3. Uwagi końcowe	304
10. Solidarność w prawie podatkowym	304
11. Zaległość podatkowa	309
12. Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna.....	310
13. Terminy	313
14. Zaświadczenia	315
15. Postępowanie w razie zaginięcia lub zniszczenia akt	317
16. Udział prokuratora i Rzecznika Praw Obywatelskich w procedurze podatkowej	319
17. Spory o właściwość i spory kompetencyjne	321
 Bibliografia.....	 323
Table of contents	339
Abstract	345
Informacje o autorach	377

Wykaz skrótów

CBOSA	– Centrala Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
KKOPP lub Komisja kks.	– Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.)
Konstytucja RP	– ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483)
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 267 ze zm.)
kpc.	– ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 101 ze zm.)
kpk.	– ustawa z dnia z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. Nr 89, poz. 555 ze zm.)
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.)
p.p.s.a	– ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.)
RPO	– Rzecznik Praw Obywatelskich
RPP	– Rzecznik Praw Podatnika

u.d.j.s.t.	– ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 513 ze zm.)
u.i.	– ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 1114)
u.p.e.a.	– ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 1619 ze zm.)
u.r.	– ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.)
u.s.d.g.	– ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 584 ze zm.)
TK	– Trybunał Konstytucyjny
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny

WPROWADZENIE

Przedmiotem niniejszego opracowania jest koncepcja nowego aktu regulującego ogólne prawo podatkowe przygotowana przez członków Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego. Komisja ta została powołana w listopadzie 2014 roku, w celu przygotowania kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej, na podstawie których – w ciągu 2 lat – ma powstać projekt ustawy. Kierunkowe założenia zostały przygotowane w marcu 2015 roku i przedstawione Ministrowi Finansów, który skierował je do konsultacji społecznych. Zostały one zakończone w sierpniu 2015 r., co umożliwiło przekazanie kierunkowych założeń nowej ordynacji do Rady Ministrów.

Przygotowanie tego dokumentu przez KKOPP wiązało się z koniecznością uzyskania akceptacji większości jej członków co do poszczególnych propozycji dotyczących kształtu przyszłej ordynacji podatkowej. Niektóre z nich – co jest naturalne – zostały przez Komisję odrzucone albo mocno zmodyfikowane w stosunku do wersji zgłoszonej. I to właśnie zadecydowało o potrzebie wydania opracowania, w którym członkowie Komisji mogą przedstawić w formie mniej sformalizowanej niż w oficjalnym dokumencie ich przemyślenia, jak powinna wyglądać nowa ordynacja podatkowa. Stąd też opracowanie to nie jest wierną kopią kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej przekazanych Radzie Ministrów. Zawarte są w nim także propozycje regulacji, które Komisja odrzuciła lub zmodyfikowała z własnej inicjatywy lub w wyniku konsultacji społecznych. Warto podkreślić, że – szczęśliwie – różnice dotyczące kształtu podstawowych instytucji nowej ordynacji podatkowej w obu tych opracowaniach nie są duże. W trakcie prac KKOPP udało się niejednokrotnie doprowadzić do opracowania kompromisu co do zgłaszanych postulatów, niekiedy prze-

ciwstawnych. Decydowały argumenty merytoryczne, w oparciu o które Komisja przyjmowała rozwiązanie lepsze. Ten sposób procedowania doprowadził do tego, że brak jest zasadniczych różnic pomiędzy tym, jak widzieli nową ordynację poszczególni członkowie Komisji, a tym, co jest zawarte w kierunkowych założeniach nowej ordynacji.

Celem KKOPP jest upowszechnienie przygotowanych założeń nowego aktu, czemu służyły m.in. wystąpienia jej członków w trakcie corocznej konferencji naukowej organizowanej przez Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, która odbyła się dniami 25-26 maja 2015 r. w Augustowie (IX Konferencja Naukowa „Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce. Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego”). Cel ten realizuje również wydanie drukiem, w ramach materiałów z tej konferencji, wyników prac KKOPP, co umożliwi ich lepsze zrozumienie zarówno przez podatników, jak i pracowników organów skarbowych. Komisja w trakcie prac dokonała analizy ogromnego materiału źródłowego (literatura, orzecznictwo, akty prawne). Jest tam zawarta ogromna liczba postulatów dotyczących tego, jak powinna być skonstruowana nowa ordynacja. Nie wszystkie mogły być uwzględnione w kierunkowych założeniach, co niektórych mocno wzburzyło. Poznanie motywów, które zadecydowały o wyborze określonych rozwiązań uzasadnia stanowisko Komisji i często prowadzi do jego akceptacji. To samo dotyczy możliwości zapoznania się z alternatywnymi regulacjami rozważanymi przez Komisję. Świadomość, że dany postulat był analizowany, ale z pewnych powodów nie zyskał akceptacji – z czym można się nie zgadzać – ułatwia odparcie zarzutu dotyczącego nieznanomości wcześniej sformułowanych propozycji udoskonalenia ordynacji. Kwestie te, które z różnych powodów nie mogły być zwarte w kierunkowych założeniach nowej ordynacji, są przedmiotem niniejszego opracowania. Mam nadzieję, że zachęci to Państwa do przeczytania tej książki.

*Leonard Etel
Białystok, 1 września 2015 r.*

ROZDZIAŁ I

ZAGADNIENIA OGÓLNE

1. Potrzeba regulacji

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

Jednym z nich – zasadniczym – jest coraz bardziej widoczna potrzeba stworzenia w ordynacji takich mechanizmów, które prowadziłyby do wyważenia interesu publicznego i interesu podatnika.¹ Powszechnie zgłaszane są zasadne postulaty zwiększenia ochrony pozycji podatnika w relacjach z organami podatkowymi. Sprawy dotyczące materii tak wrażliwej jak podatki muszą być rozwiązywane z poszanowaniem praw podatników, ale także – o czym się niekiedy zapomina – z uwzględnieniem interesu państwa, czyli – w uproszczeniu – organizacji finansowanej przez wszystkich podatników.² Osiągnięcie takiego stanu równowagi jest bardzo trudne, ale należy do niego dążyć, wprowadzając do ordynacji podatkowej określone zasady – w szczególności dyrektywę nakazującą interpretację wątpliwości z uwzględnieniem

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

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

„interesów” obu stron stosunku podatkowoprawnego. Nie do końca jest to *novum*, ponieważ taki sposób interpretowania prawa wynika z Konstytucji RP, a od 1 stycznia 2016 r. będzie również wynikał z art. 2a o.p.³

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

Zachodzi także potrzeba określenia praw i obowiązków podatnika w formie katalogu zawartego w jednym akcie prawnym rangi ustawowej. Służyć to będzie poprawie relacji pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi, które w odczuciu społecznym są złe.⁴ Sformułowanie praw i obowiązków podatnika w ustawie będzie też miało wpływ na praktykę stosowania prawa, a zwłaszcza jego wykładnię.

Nowy akt prawny uwzględni ogromny dorobek orzecniczy sądów w sprawach podatkowych. Jego wpływ na stosowanie prawa jest większy niż znaczący. Jednak nie wszystkie wątpliwości interpretacyjne dało się tą drogą usunąć. Przyszedł czas na to, aby uwzględniając dotychczasowe orzecznictwo, na nowo zbudować kształt normatywny poszczególnych instytucji prawnych. Należy to uczynić tak, aby zminimalizować dawne spory interpretacyjne, a zarazem unikając dostrzeżonych przez sądy błędów legislacyjnych, stworzyć regulacje bardziej klarowne i stabilne. W tym kontekście należy też zwrócić uwagę na liczne orzeczenia

3 Zob. ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1197).

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

Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zgodności przepisów ordynacji podatkowej z Konstytucją RP.⁵ Nie w każdym przypadku Trybunał stwierdzał niezgodność badanych regulacji z ustawą zasadniczą, ale zarzuty formułowane w uzasadnieniach wyroków świadczą o zasadniczych mankamentach ordynacji podatkowej. Uchwalenie nowego aktu umożliwi ich wyeliminowanie.

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

Za uchwaleniem nowego aktu przemawia również to, że w obowiązującej ordynacji podatkowej brakuje instytucji występujących w większości nowoczesnych aktów tego typu.⁶ Tytułem przykładu można wskazać klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, czy też uregulowania dotyczące niewładczych form rozstrzygania sporów podatkowych, nie tylko w ramach postępowania podatkowego. Interesujące postulaty w tym zakresie zostały sformułowane w literaturze na podstawie doświadczeń w stosowaniu tego typu instytucji w innych państwach.⁷

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

6 B. Brzeziński, Ordynacja podatkowa – perspektywy zmian, „Prawo i Podatki” 2006, nr 1; *idem*, Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych, [w:] R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009, s. 23 i n.; G. Gołębiowski (red.), H. Dzwonkowski (red.), Konferencja „Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia”, Warszawa, 8 stycznia 2013 r.; C. Kosikowski, Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 9; R. Dowgier, Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian, Warszawa 2014; R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014, Wrocław 2014, s. 5 i n.

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

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

Wejście Polski do Unii Europejskiej, rozwój technologii, a także zjawisk i procesów będących przedmiotem prawa podatkowego to obiektywne przyczyny dezaktualizacji rozwiązań przyjętych w ordynacji podatkowej kilkanaście lat temu. Ustawodawca starał się temu zapobiec, sukcesywnie dokonując w tym akcie zmian, niekiedy bardzo obszernych. Ciągłe nowelizacje w większości przypadków miały na celu dostosowanie ordynacji do ujawniających się wciąż nowych potrzeb i problemów związanych ze stosowaniem jej przepisów. Nie było to jednak rekonstruowanie aktu w oparciu o wcześniej wypracowany wzorzec – model docelowej części ogólnej prawa podatkowego. Ciągłe poprawiana ordynacja traciła swoją pierwotną strukturę, która także nie była wolna od wad.⁸ Obecnie stało się jasne, że wyczerpały się możliwości udoskonalania i aktualizowania ordynacji podatkowej w drodze dalszych nowelizacji. Potrzebna jest nowa ustawa, o racjonalnym układzie, klarownych założeniach i przejrzystej treści, która odpowiadałaby nowym wyzwaniom społecznym i gospodarczym.⁹

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

9 Nawet jej twórcy wskazują na potrzebę wprowadzenia zmian – zob. wypowiedź prof. W. Modzelewskiego o tym, co zmienić w ordynacji podatkowej, <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/143475>. Ale nie tylko oni. Trwają prace nad rządowym projektem zmian w ordynacji podatkowej z dnia 9 lipca 2014 r., opracowanym na podstawie założeń przyjętych przez Radę Ministrów 18 marca 2014 r. W Sejmie znajduje się też projekt ustawy przygotowany z inicjatywy Prezydenta RP – o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Dodatkowo należy wskazać na postulaty zmian przygotowane przez Ministerstwo Gospodarki: Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, październik 2014. Postulaty dotyczące nowej ordynacji podatkowej sformułowane zostały także m.in. przez: PKPP Lewiatan, Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2014; Forum Obywatelskiego Rozwoju, „Analiza FOR” 2014, nr 12, Warszawa, kwiecień 2014 r.; Rzecznika Praw Obywatelskich, styczeń 2015 r.; Pracodawców RP oraz Krajową Izbę Doradców Podatkowych, styczeń 2015; Federację MSP, styczeń 2015.

Konieczna będzie harmonizacja przepisów nowej ordynacji podatkowej z innymi przepisami z zakresu prawa podatkowego oraz regulacjami spoza tego obszaru. Niezbędne jest jasne i precyzyjne określenie stosunku ordynacji do przepisów o kontroli skarbowej, regulacji dotyczących egzekucji administracyjnej, ale także do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego,¹⁰ czy ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.¹¹ Można to zrobić, jedynie tworząc ustawę od nowa.

Projektując nowy akt, warto wykorzystać te rozwiązania prawne, które zostały wypracowane przez lata obowiązywania i doskonalenia ordynacji podatkowej z 1997 r. i sprawdziły się. Trzeba wykorzystać to, że były one przez kilkanaście lat testowane w praktyce. Niektóre z nich bez zmian należy wprowadzić do nowego aktu, oczywiście z uwzględnieniem zmian prawa międzynarodowego i unijnego.¹² Pojawiające się głosy nawołujące do wyrzucenia obowiązującej ordynacji „do kosza” i zastąpienia jej całkowicie nowym aktem oderwanym od funkcjonujących przez wiele lat przepisów nie są zasadne. Dobrze funkcjonujące instytucje, których kształt określony został w dużej mierze przez naukę, orzecznictwo i praktykę, powinny znaleźć się w nowej ustawie. Należy jednak pamiętać, że zasadniczym celem nie jest poprawianie starej ordynacji podatkowej, lecz stworzenie nowej, która pozbawiona będzie słabości swojej poprzedniczki.

10 Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 267 ze zm.

11 Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 672 ze zm.

12 W tym kontekście należy stwierdzić, że jedynie dwa działy obowiązującej ordynacji w zasadzie nie wymagają zmian. Jest to Dział IIa Porozumienia w sprawie ustalania cen transakcyjnych i Dział VIIa Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami. We wskazanych przepisach należy, co oczywiste, uwzględnić postanowienia dotyczące wprowadzenia projektowanej ustawy w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrażania ustawodawstwa FATCA, a także implementacji zmienianej dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracji w dziedzinie opodatkowania, której celem jest wprowadzenie powszechnego standardu raportowania (CRS). Zdaniem Komisji wprowadzenie tych regulacji może spowodować potrzebę unormowania kwestii dotyczących wymiany informacji podatkowych z innymi państwami w odrębnej ustawie. Jest to uzasadnione przede wszystkim tym, że są to przepisy regulujące relacje pomiędzy państwami w zakresie wymiany informacji podatkowych. Nie są to zatem unormowania dotyczące stosunków pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami. Nie bez znaczenia jest też duża objętość projektowanych regulacji, co źle rzutuje na strukturę ordynacji podatkowej.

2. Jak przygotować projekt nowej ordynacji podatkowej?

Można wskazać na kilka sposobów przygotowania projektu tego aktu. Do tej pory stosowne projekty aktów z tej dziedziny były opracowane przez wewnętrzny zespół (zespoły), składające się z pracowników Ministerstwa Finansów. Dzisiaj, o czym się można przekonać, czytając np. opinie o przygotowanej w tej formie tzw. dużej nowelizacji ordynacji podatkowej,¹³ 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 oceniane przez „znawców” prawa podatkowego nawet bez czytania. Wychodzą oni 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 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 całkowicie niezasadnej krytyce medialnej, co w efekcie doprowadziło do tego, że podatnicy zaczęli obawiać się ich wprowadzenia. Chodzi tu o 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 jako „brzytwa w rękę 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 – istotniejszym – mankamentem przygotowywania założeń reform podatkowych przez pracowników Ministerstwa Finansów

13 Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3462).

jest ograniczony wpływ przedstawicieli podatników, nauki, doradców podatkowych w najważniejszym momencie, a mianowicie opracowania koncepcji reformy. W ramach tzw. konsultacji społecznych projekty ministerialne są oczywiście szeroko konsultowane, ale jest już 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”.¹⁴ 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 Dzwonkowskiego,¹⁵ założenia kodeksu daninowego opracowane przez prof. Cezarego Kosikowskiego,¹⁶ koncepcję nowej ordynacji podatkowej przygotowanej przez zespół kierowany przez prof. Bogumiła Brzezińskiego¹⁷ czy też koncepcję nowego kodeksu podatkowego prof. Dariusza Adamskiego.¹⁸

14 Kodeks podatnika, Warszawa, kwiecień 2015 r.

15 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.

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

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

18 Założenia nowej ordynacji podatkowej (Kodeksu podatkowego) z marca 2015 r. opracowane przez Forum Obywatelskiego Rozwoju (<http://www.lepszepodatki.pl>).

Nie dokonując szczegółowej analizy tych inicjatyw należy zauważyć, że żadna z nich – z różnych powodów – nie ma szans na zrealizowanie. 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.

Niektórzy 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. 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 modelowych rozwiązań mają miejsce. Można przykładowo wskazać model kodeksu podatkowego przygotowany przez ekspertów Międzynarodowego Funduszu Walutowego¹⁹ oraz założenia kodeksu podatkowego przygotowane przez organizację zrzeszającą organy podatkowe państw Ameryki Środkowej (CIAT).²⁰ Te „modele” regulacji podatkowych nie pasują jednak do polskich realiów. Mogą one być jedynie wykorzystane w pewnych fragmentach, i to po dodatkowej ich modyfikacji.

Można także – co było praktykowane – powierzyć przygotowanie projektu nowej ordynacji podatkowej wyspecjalizowanej firmie prawniczej. Ten sposób nie może być jednak stosowany przy przygotowaniu koncepcji reformy prawa podatkowego o zasadniczym znaczeniu dla funkcjonowania całego systemu podatkowego. Jeżeli już, to można korzystać z usług takiej firmy na etapie pisania konkretnych przepisów, wcześniej uzgodnionych i skonsultowanych w procedurach określonych przepisami prawa. Poza tym metoda ta ma wszystkie wady wcześniej

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

20 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>)

wskazanych sposobów przygotowywania projektów, a dodatkowo jest bardzo droga.

Wyżej wskazanych mankamentów wydaje się nie mieć koncepcja powierzenia przygotowania projektu reformy ogólnego prawa podatkowego komisji kodyfikacyjnej rozumianej jako 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 jest niezbędna z uwagi na potrzebę uwzględnienia w niej zarówno interesów fiskalnych, jak i pozycji słabszej strony stosunku prawnopodatkowego – podatnika. Przyjęcie takiego założenia daje szansę 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 wtedy, gdyby były to propozycje wypracowane tylko przez jedną stronę. Nie tylko z tego powodu w składzie komisji powinni znaleźć się 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.

3. Zakres przedmiotowy i cele nowej ordynacji podatkowej

3.1. Zadania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

Dobrze się stało, że zdecydowano się na powierzenie przygotowania projektu nowej ordynacji Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Podatkowego (KKOPP). Została ona powołana rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego.²¹ W jej skład weszło: 5 przedstawicieli nauki prawa podatkowego,

21 Dz.U. z 2014 r., poz. 1471.

3 sędziów sądu administracyjnego, 3 przedstawicieli organów podatkowych, 3 przedstawicieli firm doradztwa podatkowego i przedstawiciel Prezydenta RP. Taki skład Komisji, w założeniu, ma gwarantować uwzględnienie w pracach nad 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 nie mają one większego 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.

Zgodnie z § 8 powołanego rozporządzenia do zadań Komisji należy: opracowanie, nie później niż w terminie 4 miesięcy od dnia pierwszego posiedzenia Komisji, kierunkowych założeń kompleksowej regulacji rangi ustawowej dotyczącej ogólnego prawa podatkowego oraz opracowanie, nie później niż w terminie 2 lat od dnia przyjęcia Kierunkowych założeń projektu ustawy zawierającego kompleksowe regulacje dotyczące ogólnego prawa podatkowego wraz z przepisami wykonawczymi. Celem KKOPP jest uporządkowanie części ogólnej prawa podatkowego w formie nowego aktu prawnego zatytułowanego „Ordynacja podatkowa”. Jest to forma tzw. kodyfikacji częściowej prawa podatkowego. Kodyfikacja kompleksowa nie jest w tej chwili możliwa i mało prawdopodobnym jest stworzenie w dającym się przewidzieć okresie kodeksu podatkowego obejmującego kompleksowo regulacje prawa podatkowego (część ogólna i szczegółowa prawa podatkowego). Nie znajduje uzasadnienia umieszczenie wszystkich regulacji z tego zakresu w jednej ustawie. Byłoby to działanie sztuczne i niczym nieuzasadnione.

Pierwszym etapem prac Komisji było przygotowanie kierunkowych założeń przyszłej ordynacji podatkowej. W tym miejscu należy stwierdzić, że nie ma w systemie prawa bliższego określenia „kierunkowych założeń”. Jest to uwaga o tyle zasadna, że w takiej sytuacji nie wiadomo czym „założenia kierunkowe” różnią się od „założeń projek-

tu ustawy”, o których mowa w § 19 ust. 2 pkt 1 Regulaminu pracy Rady Ministrów.²² Ma to duże znaczenie z uwagi na procedurę przygotowania projektu ustawy na etapie prac rządowych. Analiza postanowień powołanej uchwały pozwala stwierdzić, że „kierunkowe założenia” są także projektem dokumentu rządowego, o którym mowa w § 19 ust. 1 pkt 2 – „inny dokument”, przygotowywanym w celu przedstawienia Radzie Ministrów. Z powodów, o których niżej nie mogą się jednak do niego odnosić w całej rozciągłości wymogi stawiane przed typowymi założeniami projektu ustawy. Wynika to przede wszystkim stąd, że „kierunkowe założenia kompleksowej regulacji rangi ustawowej dotyczącej ogólnego prawa podatkowego” mają być przygotowane przez KKOPP, która funkcjonuje na podstawie powołanego rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania KKOPP. Jest to akt, w którym określony jest „specyficzny” tryb przygotowania najpierw „kierunkowych założeń”, a następnie projektu ustawy kompleksowo regulującej ogólne prawo podatkowe ze wskazaniem terminów przygotowania tych dokumentów. Pojęcie „kierunkowych założeń” jest użyte tylko w tym rozporządzeniu, bez jego bliższego przybliżenia. W takiej sytuacji pojęcie to powinno być interpretowane zgodnie z regułami języka potocznego. „Kierunkowe” to wytyczone, zasadnicze, najważniejsze działania z uwagi na realizowany cel.²³ Wskazane rozporządzenie jest podstawą prawną do przygotowania tych założeń w terminie 4 miesięcy od dnia pierwszego posiedzenia KKOPP. Ten krótki termin wyjaśnia, dlaczego Komisja nie została zobowiązana do przedstawienia „normalnych” założeń projektu tej ustawy. W ciągu 4 miesięcy nie ma możliwości przygotowania założeń tak obszernego aktu jak ordynacja podatkowa z zachowaniem wszystkich wymogów wynikających z Regulaminu pracy Rady Ministrów. Można jedynie przygotować główne, podstawowe obszary przyszłej regulacji. Stąd też w rozporządzeniu powołującym KKOPP zdecydowano się na przyjęcie „specjalnego” trybu procedowania tego dokumentu rządowego, gdzie podstawą przygotowania są „kierunkowe założenia” nowej ordynacji podatkowej. Przyjęcie tych założeń przez Radę Ministrów umożliwi przejście do przygotowania na ich podstawie projektu nowej ustawy. W tym „spe-

22 Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r., „Monitor Polski” poz. 979.

23 <http://www.sjp.pwn.pl>

cialnym” trybie przygotowania nowej ordynacji podatkowej „założenia projektu ustawy” w rozumieniu Regulaminu pracy Rady Ministrów zostały zastąpione „kierunkowymi założeniami”, co miało przyspieszyć pracę KKOPP.

Tak rozumiane kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej zostały przedstawione Ministrowi Finansów 11 marca 2015 roku. Dokument ten jest dostępny na stronach Ministerstwa Finansów (<http://mf.gov.pl>). Minister Finansów zdecydował się na skierowanie kierunkowych założeń do konsultacji społecznych. Przewiduje się, że we wrześniu 2015 roku dokument ten zostanie przyjęty przez Radę Ministrów. Od tego momentu KKOPP będzie miała 2 lata na przygotowanie projektu nowej ordynacji podatkowej.

Analiza kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej pozwala stwierdzić, że w pracach Komisji szczególnie nacisk położony został na:

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

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

3.2. Zakres przedmiotowy nowej ordynacji podatkowej

Nowa ordynacja podatkowa będzie całościowym ujęciem przepisów składających się na część ogólną prawa podatkowego. Znajdą się w niej wszystkie przepisy zaliczane do ogólnego prawa podatkowego, z uwzględnieniem specyfiki polskiego systemu prawa. Oznacza to, że nie zawsze rozwiązania powszechnie stosowane w innych systemach są możliwe do wprowadzenia w polskiej ordynacji podatkowej. Przyjęcie racjonalnego układu zawartości merytorycznej ordynacji podatkowej

jest jednym z podstawowych zadań Komisji. Należy przy tym uwzględnić postanowienia rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej.”²⁴ Są to regulacje obowiązujące na etapie przygotowywania założeń projektu nowej ustawy.²⁵ Zgodnie z § 20 tego aktu w przepisach merytorycznych nowej ordynacji wydzielone zostaną przepisy ogólne i przepisy szczegółowe. Przepisy szczegółowe zamieszczone zostaną w następującej kolejności: przepisy prawa materialnego, przepisy o organach oraz przepisy proceduralne. Nie przesądzając na tym etapie prac o ostatecznej, szczegółowej systematyce przepisów ordynacji, można wskazać jej główne części i ich zawartość. W przepisach ogólnych, zgodnie z wymogami „Zasad techniki prawodawczej”, umieszczone będą m.in. następujące grupy tematyczne: przedmiot i zakres regulacji, zasady ogólne prawa podatkowego, prawa i obowiązki podatnika, podstawowe pojęcia, definicje, reprezentacja, solidarność w prawie podatkowym, zasady obliczania terminów, tajemnica skarbowa oraz środki komunikacji elektronicznej. W przepisach prawa materialnego powinny zostać zamieszczone dwie grupy tematyczne: wymiar, wykonanie, wygasanie zobowiązań podatkowych oraz następstwo i odpowiedzialność w prawie podatkowym. Kolejną częścią ordynacji będą przepisy o organach, gdzie uregulowane zostaną kwestie dotyczące organów podatkowych i ich właściwości. W przepisach proceduralnych zamieszczone zostaną przede wszystkim unormowania z zakresu postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i czynności sprawdzających oraz innych procedur podatkowych (m.in. porozumienia w sprawie ustalania cen transakcyjnych, wydawanie zaświadczeń, mediacja, szacowanie podstawy opodatkowania).

W nowej ustawie należy jednoznacznie ustalić, do jakich świadczeń przepisy ordynacji podatkowej znajdą zastosowanie. W dzisiejszym sta-

24 Dz.U. Nr 100, poz. 908.

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

nie prawnym zagadnienie to wzbudza wiele kontrowersji. Aby je zakończyć, należy przyjąć zasadę, że nowa ustawa znajdzie zastosowanie do wszystkich należności publicznoprawnych, chyba że ustawy odrębne stanowią inaczej.

Kwestią dyskusyjną jest sprawa tego, co powinno znaleźć się w projektowanych przepisach ogólnych prawa podatkowego, a w chwili obecnej jest uregulowane w innych aktach. Należy zgodzić się z powszechnie postulowaną potrzebą włączenia do ordynacji dobrze ukształtowanych przepisów zawartych w ustawie o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.²⁶ Są to przepisy ogólnego prawa podatkowego i powinny być zawarte w nowej ordynacji podatkowej.

Formułowane niekiedy w literaturze postulaty objęcia ordynacją przepisów dotyczących egzekucji należności podatkowych nie wydają się dostatecznie uzasadnione na tym etapie porządkowania ogólnego prawa podatkowego.²⁷ Nie widać żadnych realnych korzyści z podzielenia obecnej materii ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²⁸ na dwie części, a mianowicie na przepisy regulujące egzekucję należności podatkowych (ordynacja) i przepisy regulujące egzekucję pozostałych należności pieniężnych i obowiązków niematerialnych. Przeniesienie do ordynacji przepisów dotyczących egzekucji należności podatkowych w żaden sposób nie zwiększy jej efektywności. Poza tym byłby to kolejny przypadek rozrostu regulacji prawnych i niepotrzebnego dublowania się identycznych przepisów w ordynacji i ustawie o postępowaniu egzekucyjnym.²⁹ Sta-

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

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

28 Tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 1619 ze zm.

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

nowisko to nie powinno być rozumiane jako postulat pozostawienia bez zmian ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – zmiany w tym zakresie są konieczne, ponieważ nierozwiązany pozostaje problem zwiększenia skuteczności egzekwowania należności publiczno-prawnych, w tym podatków. Problem ten powinien być jednak rozpatrywany nie tylko w odniesieniu do podatków i nie w ramach prac nad nową ordynacją podatkową.

W dyskusjach nad kształtem przyszłej ordynacji wskazuje się także, że ustawa ta powinna objąć regulacje dotyczące odpowiedzialności karnej za popełnienie przestępstw i wykroczeń podatkowych.³⁰ Jest to rzeczywiście przedmiot większości kodeksów podatkowych.³¹ Przyjąć jednak należy, iż odpowiedzialność karna to domena prawa karnego i nie ma sensu przenoszenie jej do ordynacji. W chwili obecnej jest ona kompleksowo uregulowana w ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy³² i ewentualna dekodyfikacja tej materii nie jest uzasadniona.

Na tym tle należy też negatywnie odnieść się do postulatu przyjęcia reguł postępowania z kodeksu postępowania administracyjnego, odnośnie do uregulowania w ordynacji tylko niektórych instytucji specyficznych dla postępowania podatkowego.³³ Po tylu latach obowiązywania odrębnej procedury podatkowej i wykształcenia pewnej jej specyfiki nieuzasadniony jest powrót do stanu sprzed 1998 r., kiedy to postępowanie podatkowe było uregulowane głównie we wskazanym kodeksie.

Nie jest także potrzebne przenoszenie do ordynacji przepisów ustrojowych kształtujących funkcjonowanie organów podatkowych. Nowa ordynacja powinna regulować stosunki pomiędzy podatnikiem

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

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

32 Tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.

33 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009*, Wrocław 2009, s. 14.

i organami podatkowymi z pominięciem przepisów ustrojowych, uregulowanych w innych aktach. Zyska na tym przejrzystość i stabilność nowej ustawy.

Ze zbliżonych powodów nie mają uzasadnienia postulaty uregulowania w ordynacji podatkowej zasad funkcjonowania i kompetencji organów kontroli skarbowej.³⁴ Organy te są powołane nie tylko do kontroli zobowiązań podatkowych, ale i szeregu innych spraw z zakresu finansów publicznych. Zasadne jest jednak uporządkowanie reguł prowadzenia postępowania kontrolnego i kontroli podatkowej realizowanych przez organy kontroli skarbowej na podstawie przepisów ordynacji podatkowej.

Nie ma potrzeby zamieszczania w ordynacji regulacji dotyczących funkcjonowania Rzecznika Praw Podatnika.³⁵ Tego typu instytucje o charakterze ustrojowym nie powinny być przedmiotem ordynacji podatkowej. Powołanie RPP prowadziłoby do dublowania zadań oraz kompetencji konstytucyjnego organu, jakim jest Rzecznik Praw Obywatelskich. Rozważyć natomiast można dokonanie przeglądu uprawnień RPO pod kątem zwiększenia nadzoru nad organami administracji podatkowej.³⁶ Poszerzenie kompetencji RPO i odpowiednie wzmocnienie jego urzędu z pewnością okaże się mniej kosztowne niż tworzenie od podstaw RPP.

Nie zasługuje na akceptację postulat uregulowania w nowej ordynacji instytucji „autoryzowanego podatnika” lub „rzetelnego podatnika”.³⁷ Jej funkcjonowanie musiałoby wiązać się z przyznaniem

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

35 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 (niepubl.).

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

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

szczególnych przywilejów określonej kategorii podatników, co może prowadzić do naruszenia konstytucyjnej zasady równości i w konsekwencji doprowadzić do podziału podatników na „rzetelnych” i reszty, tzn. „nierzetelnych”. Założyć należy, 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 dopuszczalność pomocy publicznej. Może to także prowadzić do naruszenia zasad swobody prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności zasady równości, zgodnie z którą wykonywanie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach (art. 6 ust. 1 u.s.d.g.). Większość z proponowanych przywilejów, wymienianych w propozycjach odnoszących się do instytucji „autoryzowanego podatnika”, powinna dotyczyć każdego podatnika.

W nowej ordynacji podatkowej nie jest zasadne umieszczanie katalogu uprawnień i obowiązków organów podatkowych. 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.

3.3. Cele nowej ordynacji podatkowej

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

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

Pierwszy z tych celów będzie realizowany m.in. poprzez złagodzenie nadmiernego rygoryzmu i formalizmu ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatników, ale także innych podmiotów zobowiązanych

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

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

Zwiększeniu skuteczności i efektywności wymiaru i poboru podatków będzie służyć między innymi: stworzenie ram prawnych dla lepszej współpracy między organami podatkowymi i podatnikami, wprowadzenie rozwiązań zachęcających podatników do korygowania swoich błędów, wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opo-

datkowania, zwiększenie efektywności kontroli podatkowej i czynności sprawdzających, wprowadzenie uproszczonych procedur podatkowych, unowocześnienie instytucji uregulowanych w ordynacji podatkowej (elektroniczne sposoby załatwiania spraw podatkowych).

Wyżej sformułowane cele nowej ordynacji podatkowej wymagają stworzenia instrumentów prawnych umożliwiających ich realizację. Niżej zamieszczone są propozycje w tym zakresie. Zostały one podzielone na dwie grupy, odpowiadające wcześniej wskazanym celom. Jest to podział umowny z uwagi na to, że niektóre z proponowanych rozwiązań służą realizacji obu celów. Na wstępie zostały wskazane podstawowe instytucje mające zasadnicze znaczenie dla kształtu nowej ustawy. Po nich prezentowane są rozwiązania o charakterze bardziej szczegółowym, ale ważne z uwagi na cele, które za ich pomocą mają być osiągnięte. Pominięte zostały natomiast takie regulacje, które istnieją już w obowiązującej ordynacji i nie wymagają zasadniczych modyfikacji.³⁸

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

ROZDZIAŁ II

ZAŁOŻENIA NOWEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ, KTÓRYCH CELEM JEST OCHRONA PRAW PODATNIKA

1. Instrumenty ochrony praw podatnika w przepisach ogólnego prawa podatkowego – zasady prawa podatkowego oraz prawa i obowiązki podatnika w regulacjach nowej ordynacji podatkowej

1.1. Uwagi ogólne

Rozważając koncepcję nowych przepisów ogólnego prawa podatkowego, nie sposób pominąć rozwiązań prawnych mających gwarantować ochronę praw podatnika. Celowi temu służy niewątpliwie sformułowanie zasad prawa podatkowego, a także ukształtowanie normatywnego katalogu praw i obowiązków podatnika.

Zasady prawa podatkowego są elementem godnym wprowadzenia do projektowanej ordynacji podatkowej, który nie ma swojego odpowiednika w obowiązujących przepisach ogólnego prawa podatkowego. Dzieje się tak, ponieważ w istniejącej regulacji prawnej sformułowano jedynie zasady ogólne postępowania podatkowego.¹ Reguły te mają charakter normatywny, a w związku z tym można z nich wyprowadzać w drodze interpretacji normy prawne wiążące ich adresatów.² W konsekwencji, naruszenie konkretnej zasady postępowania podatkowego jest

1 Por. art. 120-129 o.p.

2 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 303.

uchybieciem, którego zaistnienie może spowodować uchylenie decyzji podatkowej.³

Jednocześnie – wbrew temu, co mogłoby się wydawać – zakres zastosowania zasad ogólnych postępowania podatkowego jest nieco szerszy niż wąsko rozumiane czynności procesowe organu podatkowego. Z mocy przepisów szczególnych ordynacji podatkowej – poza postępowaniem podatkowym – znajdują one bowiem odpowiednie zastosowanie w odniesieniu do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz wydawania zaświadczeń.⁴ Ponadto część z nich, tzn. zasada legalności, zaufania, szybkości i prostoty, pisemności oraz względnej jawności postępowania jest odpowiednio stosowana w sprawach dotyczących wydawania interpretacji ogólnych na wniosek oraz podczas udzielania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego.⁵ W obecnym stanie prawnym brak jest natomiast naczelnych zasad kształtujących sytuację prawną podatnika wtedy, gdy nie toczy się żadna, szeroko rozumiana procedura podatkowa. Jednocześnie warto zauważyć, iż katalogu takiego nie formułowano również we wcześniejszych polskich normatywnych ujęciach ogólnego prawa podatkowego.

Nowatorskim, godnym rozważenia przedsięwzięciem jest również sformułowanie normatywnego katalogu podstawowych praw i obowiązków podatnika. Dzieje się tak, pomimo, iż wykaz ten stanowiłby powtórzenie regulacji wynikającej z przepisów Konstytucji RP, a także z regulacji ogólnego oraz szczególnego prawa podatkowego. Jak się jednak wydaje, przez wzgląd na wagę tej materii oraz potrzebę jasnego wskazania fundamentalnych uprawnień oraz powinności dłużnika podatkowego, które byłyby możliwe do odczytania przez każdego, również nieprofesjonalnego adresata przepisów prawa podatkowego, warto dokonać takiego powielenia regulacji prawnej.

1.2. Sens kodyfikowania zasad prawa podatkowego

Okoliczność, że w dotychczasowych regulacjach prawnych brak jest kodyfikacji zasad ogólnych prawa podatkowego, implikuje funda-

3 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 12.

4 Por. art. 280, art. 292 oraz art. 306k o.p.

5 Por. art. 14a § 9 oraz art. 14h o.p.

mentalne pytanie o sens formułowania takiego katalogu w nowej ordynacji podatkowej. Kwestia ta jest istotna również z tego powodu, że w wielu obcych systemach prawnych nie formułuje się zbioru naczelných zasad prawa podatkowego wprost ujmowanych w przepisach zaliczanych do ogólnego prawa podatkowego.

Stworzenie ustawowego katalogu zasad prawa podatkowego wydaje się być zasadne przez wzgląd na potrzebę poprawy sytuacji prawnej podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku w jego relacjach z organami podatkowymi. Jak wiadomo, stosunek prawny istniejący na gruncie prawa podatkowego charakteryzuje się podległością dłużnika podatkowego kompetencji organu podatkowego.⁶ Oznacza to, że pomiędzy podmiotem zobowiązanym z tytułu podatku (podatnikiem lub innym dłużnikiem podatkowym) a organem podatkowym reprezentującym podmiot uprawniony z tytułu podatku (państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego) nie ma relacji równości. Podmiot obowiązany z tytułu podatku jest natomiast podporządkowany organowi jako stronie tego samego stosunku prawnego. Reprezentuje on interesy państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (wierzyciela podatkowego) jako strony stosunku podatkowoprawnego, a jednocześnie oddziałuje na zachowania podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku, formułując w stosunku do niego różnego rodzaju wezwania, czy zakreślając mu termin do dokonania określonych czynności. Wreszcie, konsekwencją działań podejmowanych przez administrację podatkową jest orzekanie o prawach lub obowiązkach podatnika lub innego dłużnika podatkowego albo inne kształtowanie sytuacji prawnej podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku (w szczególności wydanie zaświadczenia czy interpretacji przepisów prawa podatkowego).⁷

Pełnienie przez organ podatkowy podwójnej roli – reprezentowanie związku publicznoprawnego jako wierzyciela podatkowego oraz władcze oddziaływanie na sytuację prawną podmiotu obowiązującego z tytułu podatku implikuje potrzebę stworzenia normatywnych mechanizmów ochronnych wzmacniających pozycję prawną podatnika w jego relacjach z organem podatkowym. Obok ukształtowania ustawo-

6 A. Nita, Porozumienia w prawie podatkowym, Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej, Warszawa 2014, s. 36-42.

7 Por. R. Mastalski, Przedmiot i metoda regulacji w prawie podatkowym, „Edukacja Prawnicza” 1994, nr 9, s. 194.

wego katalogu praw podatnika tego typu gwarancją powinny być właśnie skodyfikowane zasady prawa podatkowego. Przez wzgląd na materię tej dziedziny prawa – to, że jej przedmiotem jest regulacja zasad determinowania nieekwiwalentnego i przymusowego świadczenia pieniężnego, nie jest bowiem możliwe kształtowanie treści powinności podatkowej w sposób niewładczy, z zachowaniem autonomii woli stron. Trafne jest stwierdzenie R. Mastalskiego, że gdyby tak się stało, mogłoby nie dojść do skutku świadczenie podatkowe dokonywane bez uzyskania świadczenia wzajemnego.⁸

W konsekwencji, model stosunku prawnego oparty na zasadzie podległości podatnika kompetencji administracji podatkowej musi pozostawać wyróżnikiem prawa podatkowego (co oczywiście nie wyklucza operowania w tej dziedzinie prawa – w określonym zakresie – również niewładczymi instrumentami determinacji treści powinności podatkowej). Jednocześnie jednak istotne jest sformułowanie zasad prawa podatkowego, które przyczynią się do „uzdrowienia” relacji łączącej strony stosunku podatkowoprawnego – sprawią, iż dominująca pozycja organu podatkowego w tej relacji prawnej nie będzie oddziaływać na pogorszenie sytuacji prawnej podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. Dochodzi do tego w sytuacji, gdy w działaniach administracji podatkowej jej rola reprezentanta interesów wierzyciela podatkowego w materialnym stosunku prawnym prawa podatkowego zaczyna dominować nad szeroko rozumianą procesową pozycją obiektywnego arbitra, który przestrzegając przepisów materialnego i procesowego prawa podatkowego, oddziałuje na sytuację prawną podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. Przykłady takich zachowań można wskazać bez trudu – jest nim w szczególności nadużywanie instytucji wezwań do wymuszania na podatniku określonych zachowań w przypadku, gdy brak jest ku temu podstawy prawnej w przepisach materialnego prawa podatkowego, trudna do zaakceptowania praktyka zastępowania zeznań strony jej wyjaśnieniami albo nieprzestrzeganie wymogu korygowania deklaracji podatkowej przez organ podatkowy w trakcie prowadzonych czynności sprawdzających.

8 Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 20; por. także A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 41-42.

Jak się wydaje, działania te są efektem trudnego do wyeliminowania władczo-restrykcyjno-opresyjnego modelu funkcjonowania polskiej administracji podatkowej.⁹ Normatywne ujęcie zasad prawa podatkowego niewątpliwie przyczyniłoby się natomiast do wzmocnienia pozycji prawnej podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku. Podobnie jak w przypadku ogólnych zasad postępowania podatkowego sformułowanych już w obecnej ordynacji podatkowej, uprawnienia tego podmiotu byłyby bowiem gwarantowane poprzez obowiązek przestrzegania zasad prawa podatkowego nałożony przez ustawodawcę na organy podatkowe.¹⁰

Można oczywiście postawić tezę, że formułowanie katalogu zasad prawa podatkowego jako swoistego panaceum na niezgodne z prawem działania organów podatkowych jest zabiegiem niepotrzebnym. Wystarczy bowiem przestrzegać Konstytucji RP oraz regulacji prawnej wynikającej z przepisów ogólnego oraz szczegółowego prawa podatkowego, a pozycja prawna podmiotu obowiązującego z tytułu podatku będzie w należyty sposób gwarantowana. Jednocześnie zasadne jest wskazanie systemów prawnych, w których nie operuje się wyraźnie wyartykułowanym, kompleksowym zbiorem zasad. Sytuacja taka ma miejsce w szczególności w Niemczech czy w Austrii. Nie znaczy to oczywiście, że w rozwiązaniach prawnych obowiązujących we wspomnianych krajach nie sformułowano w ogóle zasad jako norm o zasadniczym znaczeniu dla porządku prawnego z zakresu prawa podatkowego. Różnica w odniesieniu do regulacji prawnej postulowanej do wprowadzenia w Polsce polega jedynie na tym, że w tych systemach prawnych zasady nie zostały wprost wyrażone w przepisach ogólnego prawa podatkowego, skupionych w rozdziale zatytułowanym „Zasady prawa podatkowego”. Są one natomiast wyprowadzane z Konstytucji, a także z konkretnych unormowań zaliczanych do prawa podatkowego.¹¹

Biorąc pod uwagę stan rozwoju polskiego prawa podatkowego, a także (a może nawet – przede wszystkim) mając na względzie poziom

9 Por. B. Brzeziński, *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy*, [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Wrocław 2011, s. 41.

10 Por. Z. Ofiarski, *op. cit.*, s. 303.

11 K. Tipke, J. Lang, R. Seer, J. Hey, H. Montag, J. Englisch, J. Hennrichs, *Steuerrecht*, Köln 2015, s. 1145.

świadomości prawnej polskiego podatnika oraz etos pracy administracji podatkowej, wydaje się, że nie jest zasadne powielanie w Polsce niemieckiego modelu ujmowania zasad prawa podatkowego – opieranie się wyłącznie na gwarancjach konstytucyjnych, a także na regulacjach ogólnego i szczególnego prawa podatkowego. W polskich realiach właściwe jest natomiast sformułowanie wprost, w jednym miejscu ordynacji podatkowej, fundamentalnych dyrektyw oddziałujących na treść relacji prawnej łączącej strony stosunku podatkowoprawnego. Istotne jest bowiem jasne i czytelne wskazanie dłużnikowi podatkowemu jako słabszej niż organ podatkowy stronie stosunku podatkowoprawnego, często nielegitymującej się wiadomościami fachowym z zakresu prawa podatkowego, podstawowych reguł stosowania przepisów należących do tej gałęzi prawa. Taki sposób ukształtowania zasad prawa podatkowego przyjęto zresztą w Czechach – kraju bliskim Polsce zarówno ze względów historycznych, jak i kulturowych, znajdującym się w podobnym miejscu, jeśli chodzi o stopień rozwoju prawa podatkowego, świadomości prawnej obywateli oraz etyki urzędniczej.¹² Warto wreszcie zauważyć, że konieczność ujęcia w ordynacji podatkowej zasad prawa podatkowego, a także konkretne ich propozycje od dawna były artykułowane w polskiej nauce prawa podatkowego.¹³

W najszerszym ujęciu zasady prawa są normami o szczególnym znaczeniu dla danego systemu prawa, determinującymi tak stanowienie, jak i stosowanie przepisów prawa. Proponując wprowadzenie do nowej ordynacji podatkowej katalogu zasad prawa podatkowego, ograniczyć go jednak należy do norm determinujących stosowanie regulacji prawnych z zakresu prawa podatkowego. Poza zakresem, skodyfikowanych w przepisach ogólnego prawa podatkowego, zasad prawa podatkowego powinny natomiast pozostać reguły stanowienia prawa podatkowego. Jest tak, ponieważ materia tworzenia prawa jest regulowana w Konstytucji RP i nie ma potrzeby powtarzania norm tego aktu praw-

12 Por. § 5-9 czeskiej ordynacji podatkowej z 22 lipca 2009 r.

13 B. Brzeziński, Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4, s. 36 i n.; W. Nykiel, B. Brzeziński, W. Chrościelewski, H. Dzwonkowski, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Projekt przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4, s. 115-121; B. Brzeziński, W. Nykiel, Zasady ogólne prawa podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3, s. 9 i n.; A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009, s. 62-66.

nego w ordynacji podatkowej. Jest to dodatkowo uzasadnione materia ogólnego prawa podatkowego. Skoro ordynacja podatkowa nie normuje procesu tworzenia prawa, brak jest również podstaw do tego, aby kształtować w niej naczelne zasady jego stanowienia (w odniesieniu do norm prawa podatkowego). Z tych powodów zasady prawa podatkowego powinny obejmować wyłącznie reguły stosowania prawa podatkowego, będąc tym samym naczelnymi normami determinującymi relację pomiędzy organem podatkowym a podmiotem zobowiązanym z tytułu podatku.¹⁴

1.3. Katalog zasad

Dla ukształtowania konstrukcji zasad prawa podatkowego w nowej ordynacji podatkowej fundamentalne znaczenie ma ich rozumienie jako reguł stosowania prawa podatkowego będących naczelnymi normami determinującymi relację pomiędzy organem podatkowym a podmiotem zobowiązanym z tytułu podatku. Sprawia to, że zasadne wydaje się być stworzenie w nowej regulacji ogólnego prawa podatkowego jednego katalogu zasad obejmującego również te dyrektywy, które w obecnym stanie prawnym umieszczone są w Dziale IV ordynacji podatkowej (art. 120-129) i odnoszą się także do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, wydawania zaświadczeń, a częściowo – również do procedury wydawania ogólnych oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Uzasadniają to nie tylko względy „porządkowe” – chęć usystematyzowania zasad i ich skupienie w jednym miejscu ustawy. Istotne jest ponadto to, że część z zasad dotychczas uznawanych za dyrektywy o charakterze procesowym w istocie dotyczy nie tylko działań organów podatkowych w trakcie toczącego się postępowania podatkowego (czy szerzej – procedury podatkowej), ale i poza nim. Przykładem może być zasada legalności – wymóg przestrzegania przez organy podatkowe przepisów prawa powszechnie obowiązującego, który – wbrew jego obecnemu umiejscowieniu – odnosi się nie tylko do postępowania podatkowego oraz innych procedur po-

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

datkowych, ale i do wszelkich działań organów podatkowych podejmowanych również wtedy, gdy postępowanie podatkowe się nie toczy.

To samo dotyczy zasady zaufania. W obecnym kształcie odnosi się ona wyłącznie do postępowania podatkowego, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz wydawania zaświadczeń, a także udzielania ogólnych interpretacji na wniosek oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Nie ma jednak wątpliwości co do tego, że oddziaływanie tej dyrektywy rozciąga się również na czynności podejmowane poza tymi procedurami. W demokratycznym państwie prawnym normą jest bowiem to, że organy podatkowe zawsze działają w sposób budzący zaufanie podatnika.

Jak się wydaje, unifikacji istniejących zasad ogólnych postępowania podatkowego z zasadami ogólnymi prawa podatkowego i stworzeniu jednolitego katalogu podstawowych norm prawa podatkowego powinny towarzyszyć istotne modyfikacje. Obserwacja przeobrażeń przepisów ogólnego prawa podatkowego pozwala stwierdzić, że ustawodawca stopniowo zwiększa znaczenie elektronicznych form porozumiewania się przez organy podatkowe z podatnikiem. Założyć należy, że w przyszłości standardem będzie komunikowanie się przez strony stosunku podatkowoprawnego przy zastosowaniu technik opartych na Internecie i środkach komunikacji elektronicznej. Właściwość ta powinna znaleźć odzwierciedlenie w części ogólnej prawa podatkowego i dlatego godne rozważenia jest dokonanie modyfikacji i przekształcenia istniejącej zasady pisemności w zasadę załatwiania spraw w formie elektronicznej lub pisemnej.

Właściwe wydaje się być również uzupełnienie katalogu zasad znanego z części procesowej ordynacji podatkowej o dodatkowe dyrektywy aktualnie kształtowane w orzecznictwie oraz w doktrynie prawa podatkowego. Należą do nich zasady: 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, rozstrzygania wątpliwości na korzyść

podatnika (*in dubio pro tributario*).¹⁵ Mając świadomość, że co najmniej część z tych postulowanych dyrektyw może wzbudzać kontrowersje wśród adresatów przepisów prawa podatkowego, warto wyjaśnić cel oraz sens ich wprowadzenia.

Jasne sformułowanie wymogu wyważania interesu podatnika oraz interesu publicznego jest zabiegiem uzasadnionym względami godzenia dobra publicznego oraz indywidualnego. Z tego właśnie względu zasadne jest wprowadzenie unormowania, zgodnie z którym przepisy prawa nie mogą być przez organy podatkowe interpretowane i stosowane bez wyważenia, ujawnionych w sprawie, racji interesu publicznego i jednostkowego. Nietrudno przy tym dostrzec znaczenie tej zasady podczas stosowania przepisów kształtujących konstrukcję uznaniowych ulg podatkowych. Jednocześnie warto zauważyć, że w odniesieniu do decyzji uznaniowych wymóg wyważania interesów sformułowano już w art. 18 ust. 2 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego.¹⁶ Odwołanie się do tej dyrektywy w nowej ordynacji podatkowej nie jest więc absolutną nowością w polskim prawie publicznym. Zrazem jednak znaczenie zasady wyważania interesów zdecydowanie wykracza poza stosowanie uznaniowych ulg podatkowych. Konieczność godzenia dobra obydwu stron stosunku podatkowoprawnego ujawnia się bowiem również w postępowaniu związanym ze zwrotem podatku (kwestia przedłużania terminu zwrotu), podczas nadawania nieostatecznej decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności, czy w trakcie ustanawiania zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego.

Z kolei z zasady współdziałania wynikać ma powinność współpracy dłużnika podatkowego z wierzycielem podatkowym, ale tylko w zakresie wynikającym z przepisów prawa. Ma to ogromne znaczenie. Obecnie bowiem częstym zjawiskiem jest wymuszanie przez organy podatkowe na podatnikach ich współdziałania w sytuacji, gdy brak jest ku temu jakichkolwiek podstaw prawnych. Przejawia się to w szczególności formułowaniem żądań sporządzania różnego rodzaju zestawień, dostarczania dokumentów czy dokonywania czynności.

15 Ta ostatnia zasada pojawi się w przepisach ordynacji podatkowej z początkiem 2016 r., ale jej rozumienie budzi zastrzeżenia, o czym w dalszej części opracowania.

16 Druk nr 3942 Sejmu VI kadencji.

Niezbędnym uzupełnieniem tych dyrektyw wydaje się być ukształtowanie zakazu nadużywania prawa zarówno przez organy podatkowe, jak i podatników. Jest on uzasadniony tym bardziej, że planowane jest wprowadzenie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Skoro więc nadużywanie prawa przez podatników ma spotykać się z reakcją państwa przeciwstawiającego się takiemu zachowaniu, z identyczną stanowczością należy przeciwdziałać nadużywaniu prawa przez organy podatkowe. Nadużycie prawa podatkowego przez organ polega na jego interpretowaniu i stosowaniu w sposób powodujący ograniczenie praw jednostki (podatnika) lub zwiększający jej obowiązki niezgodnie z celem regulacji prawnej.¹⁷ Nie chodzi więc o „prześladowanie” pracowników organów podatkowych, ale o to, aby nadużywając prawa (i swojej szczególnej pozycji w relacji do podatnika i zarazem strony), nie wymuszali na dłużniku podatkowym zachowań niemających podstawy prawnej.

Względy ochrony praw podatnika uzasadniają umieszczenie w przepisach ogólnego prawa podatkowego zasady proporcjonalności, tożsamej z zakazem nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki (podatnika). Zasada proporcjonalności ma zakotwiczenie w Konstytucji RP; stanowi także zasadę prawa Unii Europejskiej. W nowej ordynacji podatkowej dyrektywa ta powinna zobowiązywać organy podatkowe do podejmowania tylko takich działań wkraczających w sferę praw podatnika, które zarazem: mogą doprowadzić do osiągnięcia zamierzonego celu w zakresie ochrony interesu publicznego (wymóg adekwatności), są niezbędne do realizacji tego celu (wymóg konieczności), a wreszcie przyniosą efekty proporcjonalne do nakładanych na podatnika ciężarów (wymóg proporcjonalności *sensu stricto*). Jej wprowadzenie spowoduje zatem, że spośród możliwych do zastosowania środków konieczny stanie się wybór tych, które są skuteczne, a zarazem najmniej uciążliwe dla podatników – nie bardziej niż jest to niezbędne do osiągnięcia prawowitych celów, do których środki te zmierzają.

Przez wzgląd na coraz silniej akcentowane znaczenie porozumień w rozstrzyganiu sporów podatkowych zasadne wydaje się być uzupeł-

17 B. Brzeziński, O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1, s. 11-12.

nienie katalogu zasad prawa podatkowego o jeszcze jedną dyrektywę – zasadę ugodowego załatwiania spraw. Zgodnie z nią organy podatkowe powinny w miarę możliwości dążyć do załatwienia sprawy w porozumieniu z podmiotem zobowiązanym z tytułu podatku, również wykorzystując w tym celu instytucję mediacji. Tym samym zasada ugodowego załatwiania spraw stałaby się uzupełnieniem procesowej zasady przekonywania, istniejącej już na gruncie przepisów obecnej ordynacji podatkowej.¹⁸ Z całą mocą należy natomiast podkreślić, iż jej wprowadzenie nie doprowadzi do przełamania zasady, że powinność podatkowa jest efektem realizacji podatkowego stanu faktycznego ukształtowanego w ustawie podatkowej. Nieprzekraczalną granicą ugód jest bowiem treść ustawy podatkowej, a ich postanowienia w żadnym wypadku nie mogą być sprzeczne z ustawą, prowadząc do swojej korekty bezwzględnie obowiązujących przepisów. Wprowadzenie do ordynacji podatkowej instytucji ugody powinno natomiast ułatwić porozumiewanie się stronom stosunku podatkowoprawnego, nadając formalny kształt różnego rodzaju „cichym” porozumieniom, które faktycznie mają miejsce w relacjach organ podatkowy – podatnik (np. ustaleniom co do wartości podstawy opodatkowania).¹⁹

Zasadne wydaje się być wreszcie stworzenie regulacji mającej na celu zwolnienie organów podatkowych z podejmowania działań nieracjonalnych ekonomicznie. Temu właśnie miałyby służyć zasada pragmatyzmu, zgodnie z którą organ podatkowy może odstąpić od dokonania wymaganej przez przepis prawa czynności, jeżeli wiąże się ona z kosztami niewspółmiernymi do rezultatu, jaki można przez tę czynność osiągnąć, pod warunkiem, że nie ogranicza to praw podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku i nie prowadzi do nałożenia na niego obowiązków. Chodzi więc o to, aby stworzyć podstawę prawną do tego, aby administracja podatkowa w imię legalizmu nie musiała podejmować działań w każdym przypadku – również wtedy, gdy nie

18 Wprowadzenie postępowania mediacyjnego już na etapie postępowania podatkowego proponuje A. Mudrecki. W jego przekonaniu byłoby to nowoczesną metodą rozwiązywania sporu, a ponadto mogłoby przyczynić się do bardziej efektywnego ściągania należności – por. A. Mudrecki, *Postępowanie mediacyjne w pięć lat po reformie sądownictwa administracyjnego*, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2008, s. 51.

19 Więcej na ten temat – por. A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014, s. 157 i n.

jest to racjonalne ekonomicznie, bo spodziewane korzyści będące efektem aktywności organu podatkowego są mniejsze albo są porównywalne z kosztami jego działania w danej sprawie. W obecnym stanie prawnym istniejącym na gruncie polskiej ordynacji podatkowej, podobnie jak w jej niemieckim odpowiedniku, organ podatkowy jest bowiem bezwzględnie zobowiązany ustalać lub określać należne zobowiązania podatkowe, a także pobierać tę należność. Przejawem jego niezgodnego z prawem działania jest zatem nie tylko wymiar i pobór podatku wbrew treści ustawy podatkowej, ale i odstąpienie od tych czynności pomimo istnienia ku temu podstawy prawnej.²⁰

Z kolei ochronę praw podatnika podczas stosowania przepisów prawa podatkowego powinna gwarantować zasada ograniczonego stosowania analogii. Postulat prawnego uregulowania tej dyrektywy jest od dawna artykułowany w nauce prawa podatkowego.²¹ Analogia jako rodzaj rozumowania prawniczego opiera się na założeniu, że fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą te same lub podobne konsekwencje.²² Tym samym jest ona operacją myślową, której przedmiotem są normy prawne, prowadzącą do rozszerzenia zakresu ich obowiązywania na stany faktyczne tymi normami nieobjęte. Jedynym tego uzasadnieniem jest zaś fakt, że stany faktyczne nieobjęte treścią normy prawnej w swej istocie są zbliżone do stanów faktycznych, do których stosuje się treść normy prawnej. W związku z tym analogia najczęściej jest traktowana jako rodzaj wnioskowania, który służy wypełnianiu luk w prawie.²³ To zaś implikuje obawy co do tego, że jej stosowanie doprowadzi do rozszerzenia zakresu podmiotowo-przedmiotowego podatku i, w konsekwencji, do objęcia opodatkowaniem podmiotów oraz stanów faktycznych, które nie zostały wskazane w ustawie podatkowej.

Należy zauważyć, że współcześnie nie budzi wątpliwości sama dopuszczalność posługiwania się analogią w prawie podatkowym.

20 Por. § 85 niemieckiej ustawy z 16 marca 1976 r. ordynacja podatkowa (*Abgabenordnung*) – BGBl. I S. 3866 ze zm. Por. także K. Tipke, J. Lang, R. Seer, J. Hey, H. Montag, J. Englich, J. Hennrichs, *op. cit.*, s. 122-123.

21 B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 9 in.

22 B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 119; por. także R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 114.

23 R. Mastalski, *op. cit.*, s. 116.

W szczególności wykorzystywanie tego sposobu rozumowania prawniczego w prawie podatkowym akceptuje Trybunał Konstytucyjny.²⁴ Jednocześnie jednak organ ten akcentuje, że przepisy prawa podatkowego nie mogą być interpretowane *per analogiam* na niekorzyść podatników.²⁵ Także w doktrynie prawa podatkowego²⁶ oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych²⁷ dopuszcza się stosowanie analogii jako instrumentu wykładni przepisów prawa podatkowego. Istotne jest natomiast to, aby w wyniku tej operacji nie doszło do przekroczenia granic rozumowania *per analogiam* określonych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Jak się wydaje, wprowadzenie do ordynacji podatkowej zasady ograniczonego stosowania analogii uświadomi organom podatkowym istnienie tego ograniczenia, a tym samym uniemożliwi im wykorzystywanie argumentacji *per analogiam* do ustanawiania bądź poszerzania obowiązków oraz do ograniczania uprawnień adresatów norm prawa podatkowego w stosunku do tych powinności lub uprawnień, które wynikają z przepisów prawa podatkowego.

Względy ochrony praw podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku uzasadniają również wprowadzenie do ordynacji podatkowej dyrektywy dotyczącej sposobu postępowania w przypadku zmiany prawa. Jest nią nakaz stosowania przepisów, które w momencie orzekania są już uchylone, dla oceny zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami (jeżeli akt prawny nie zawiera przepisów przejściowych). Chodzi więc o to, aby skutki podatkowe zachowań podatnika wyprowadzać z przepisów obowiązujących w momencie realizacji przez niego podatkowego stanu faktycznego, a nie z regulacji wprowadzonej później, istniejącej w chwili orzekania przez organ podatkowy. Rzecz jasna, reguła ta mogłaby znaleźć zastosowanie wyłącznie w razie braku przepisów intertemporalnych.²⁸

Temu samemu celowi służy ukształtowanie nakazu rozstrzygania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*).

24 Por. orzeczenie TK z dnia 8 listopada 1994 r., sygn. akt P 1/94, OTK 1994, nr 2, poz. 27.

25 Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, OTK 2011, nr 7, poz. 71.

26 Por. B. Brzeziński, Wykładnia prawa podatkowego, Gdańsk 2013, s. 151 i n., por. także R. Mastalski, *op. cit.*, s. 120.

27 Por. w szczególności wyrok NSA z dnia 22 lutego 2006 r., sygn. akt II FSK 191/05, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, nr 5, poz. 85.

28 Por. W. Nykiel, B. Brzeziński, W. Chróścielewski, H. Dzwonkowski, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *op. cit.*, s. 117.

Za takim rozwiązaniem wypracowanym w doktrynie prawa podatkowego,²⁹ a także w orzecznictwie sądów administracyjnych³⁰ przemawia fakt, że w państwie demokratycznym podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnego określenia jego obowiązków w ustawie podatkowej.³¹ Jeżeli w danej sytuacji, przez wzgląd na brzmienie przepisów prawa podatkowego, możliwe jest różne ich rozumienie i każda z „wersji” interpretacyjnych jest uzasadniona, istniejącą wątpliwość należy rozstrzygnąć w ten sposób, że przy ocenie konsekwencji prawnych zachowania podatnika przyjmuje się takie rozumienie przepisów, które jest najkorzystniejsze dla podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku.³² W ten sposób nie dochodzi do przerzucenia na niego odpowiedzialności za niedoskonałości regulacji prawnej. Sama zasada staje się zaś swoistym zabezpieczeniem uniemożliwiającym przenoszenie na podatnika odpowiedzialności za błędy popełnione przez ustawodawcę.³³

Wbrew artykułowanym niekiedy obawom zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika nie wprowadza wyłomu w uznanych metodach dokonywania wykładni przepisów prawa podatkowego. Nie pozostaje ona również w sprzeczności z wykładnią prounijną. Sens zasady *in dubio pro tributario* sprowadza się natomiast do tego, że w sytuacji, gdy wszelkie dopuszczalne metody wykładni zawodzą i organ podatkowy nie ma jasności co do treści normy prawnej (równie dobrze może wyprowadzić z przepisu lub z przepisów normę prawną o treści korzystnej dla podatnika, jak i o brzmieniu preferującym interes finansów publicznych), powinien przyjąć treść normy prawnej korzystną dla dłużnika podatkowego. Nie jest bowiem tak, iż w każdej sprawie ist-

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

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

31 Por. A. Mariański, *op. cit.*, s. 234.

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

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

nieje tylko jedno właściwe rozstrzygnięcie, a rolą organu czy sądu jest je znaleźć.³⁴ Jeśli taka idealna sytuacja nie występuje, prymat powinien mieć interes dłużnika podatkowego jako słabszego podmiotu stosunku podatkowoprawnego.

1.4. Katalog praw i obowiązków podatnika

Konieczność ochrony praw podatnika, stanowiąca główną przesłankę kodyfikowania zasad prawa podatkowego, wydaje się uzasadniać potrzebę jasnego sformułowania katalogu praw i obowiązków tego podmiotu. Wcześniej już sygnalizowane skupienie na organie podatkowym materialnoprawnych oraz procesowych praw i obowiązków w sferze prawa podatkowego sprawia bowiem, iż jego możliwości działania są bez porównania większe niż perspektywy działania podmiotów zobowiązanych z tytułu podatku. To zaś implikuje równoważenie sytuacji prawnej obydwu stron materialnoprawnego stosunku podatkowoprawnego, a zarazem strony postępowania podatkowego oraz organu podatkowego. Podobnie jak w przypadku zasad prawa podatkowego, istotne jest więc ukształtowanie takich praw i uprawnień podatnika, które zniwelują różnice w możliwościach działania stron stosunku prawnego i umożliwią korektę wadliwych czy wręcz opresywnych działań organów podatkowych.³⁵ Wydaje się to być zasadne również przez wzgląd na współczesne standardy relacji między obywatelami a władzą publiczną, które opierają się na służebnej roli administracji publicznej wobec społeczeństwa oraz zasadzają się na istnieniu katalogu uznanych wartości, w odniesieniu do których obywatelowi przysługuje ochrona prawna.³⁶ Jak trafnie stwierdza A. Leszczyńska, państwo powinno korzystać z przysługującego mu władztwa w sposób zapewniający nie tylko realizację celów, które sobie postawiło, ale i z poszanowaniem interesów jednostek ponoszących ciężary jego funkcjonowania (podatników). Nie można bowiem zapominać, że państwo nie istnieje „samo dla siebie” – zostało ono powołane z pierwotnej woli poszczególnych

34 Por. J. Stelmach, *Kodeks argumentacyjny dla prawników*, Kraków 2003, s. 21.

35 B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 9 i n.

36 B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 9 i n.

członków danej wspólnoty i dlatego potrzeby wspólnoty powinny być postrzegane również przez pryzmat potrzeb jednostek ją tworzących.³⁷

Ochrona praw podatnika ma swój aspekt indywidualny oraz społeczny. W wymiarze indywidualnym istotne jest to, aby podmiot ten miał do dyspozycji środki prawne umożliwiające precyzyjne ustalenie zakresu jego obowiązków oraz umożliwiające weryfikację prawidłowości działania organów podatkowych, a także eliminację zaistniałych ewentualnie nieprawidłowości oraz usunięcie ich skutków. Jednocześnie, przez wzgląd na aspekt społeczny ochrony prawa podatnika, chodzi o to, aby zespół instrumentów prawnych oddanych do dyspozycji podatników oraz warunki i możliwości korzystania z nich przyczyniały się do utrwalenia przekonania, że opodatkowanie przebiega według społecznie akceptowalnych reguł, z poszanowaniem praw jednostki. W konsekwencji powinno to umocnić poczucie więzi obywateli z państwem (bądź bardziej ogólnie – ze zbiorowością społeczną) oraz przekonanie o racjonalności zachowań zgodnych z prawem podatkowym.³⁸

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

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

37 A. Leszczyńska, *Prawa podatnika i ich ochrona*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 515.

38 B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 9 i n.

wanie instytucji ombudsmana podatkowego, 10) stosowanie amnestii podatkowych oraz 11) obowiązek organów podatkowych co do stosowania z urzędu najkorzystniejszego dla podatnika reżimu opodatkowania oraz przysługujących podatnikowi ulg podatkowych. Niezależnie od tego wyróżniono kategorię uprawnień związanych – ogólnie rzecz biorąc – z tokiem procedury podatkowej oraz prawem do zaskarżania decyzji podatkowych.³⁹

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

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

Należy podkreślić, iż Deklaracja stanowi dla podatników jedynie wskazówkę przysługujących im prawnych gwarancji, których istnienia powinni być świadomi. Dokument ten nie ma natomiast żadnej mocy

39 B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 9 i n.

wiążącej, a co za tym idzie – nie stanowi obowiązującego prawa. Z tego względu zasadne wydaje się być określenie nie tylko praw, ale i obowiązków podatnika w akcie prawa powszechnie obowiązującego.⁴⁰

Niewątpliwie istotną słabością artykułowania katalogu praw i obowiązków podatnika jest to, że w jakimś stopniu zbiór ten stanowi odzwierciedlenie unormowań wynikających z Konstytucji RP, a także z przepisów ogólnego oraz szczególnego prawa podatkowego. Z tego względu dyskusyjną kwestią pozostaje umiejscowienie tej regulacji w przepisach prawa podatkowego. Jak się wydaje, jest to możliwe poprzez umieszczenie najważniejszych praw i obowiązków w preambule do ordynacji podatkowej lub zawierając w przepisach tej ustawy regulację odsyłającą do Karty praw i obowiązków podatnika, opracowanej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.⁴¹

Pomimo pewnej niedoskonałości normowania zakresu praw i obowiązków podatnika wprost w przepisach ogólnego prawa podatkowego,⁴² to właśnie rozwiązanie jawi się jako najwłaściwsze, bo najbardziej czytelne dla wszelkich, nie tylko profesjonalnych adresatów norm prawa podatkowego. Ponadto, dzięki takiej konstrukcji możliwe stanie się stworzenie ustawowego „wsparcia” dla ich przestrzegania. Mogłaby nim być instytucja skarg i wniosków, która również powinna być wprost regulowana w przepisach ordynacji podatkowej. W ten sposób wyartykułowanie praw i obowiązków podatnika łączyłoby się z realną ich ochroną.

Jeżeli chodzi o treść proponowanych praw i obowiązków, zasadne wydaje się umieszczenie w ich katalogu takich powinności i upraw-

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

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

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

nień podatnika, które są właściwe nie tylko prawu podatkowemu, ale są odzwierciedleniem uniwersalnych wartości kształtujących całe prawo, wynikających z przepisów Konstytucji RP. Do grupy tej zaliczyć należy prawa i obowiązki specyficzne dla prawa podatkowego, stanowiące swoiste odbicie regulacji prawnych zawartych w przepisach ogólnego oraz szczegółowego prawa podatkowego.

Z podstawowych, determinowanych przepisami Konstytucji RP praw i obowiązków podatnika wywodzi się prawa: do rzeczywistej ochrony prawnej w postępowaniu przed organami podatkowymi, do ochrony prywatności oraz własności, prawo do niedyskryminacyjnego traktowania, a także do uzyskania naprawienia szkody wyrządzonej sprzecznym z prawem działaniem organów władzy publicznej.⁴³ Katalog ten uzupełnia podstawowy obowiązek podatnika – powinność przestrzegania przepisów prawa. Z kolei do praw podatnika specyficznych dla prawa podatkowego zalicza się prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa, a także będące jego konsekwencją prawo do uzyskania zwrotu nadpłaty oraz otrzymania jej oprocentowania, prawo do skorygowania deklaracji podatkowej oraz do uzyskania informacji od organu podatkowego, prawo korzystania z przewidzianych w prawie podatkowym możliwości kształtowania swojej sytuacji prawnej, w tym planowania wysokości obciążeń i korzystania z ustawowych wyłączeń z opodatkowania, zwolnień i ulg podatkowych, prawo wyboru formy lub sposobu opodatkowania, jeśli możliwość taka wynika z przepisów prawa, prawo uznania przez organy podatkowe uczciwości i rzetelności każdego podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku do czasu zaprzeczenia tego faktu przez ostateczne orzeczenie organu lub prawomocny wyrok sądu, prawo do składania – pod rygorem odpowiedzialności karnej – oświadczeń w sprawach podatkowych, czyniących zbędnymi inne formy dokumentowania zdarzeń i faktów o znaczeniu dla wymiaru podatku, prawo posługiwania się w postępowaniu przed organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej każdą wiarygodną formą dowodu w sprawie.⁴⁴

43 Por. C. Kosikowski, *Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 9 oraz B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika*. Geneza, rozwój, perspektywy, Warszawa 2008, s. 76-97.

44 C. Kosikowski, *op. cit.*, s. 11-17.

Postulowanym w doktrynie obowiązkiem podatnika właściwym prawu podatkowemu i wyartykułowanym w katalogu jego praw i obowiązków powinna być powinność dokonywania tzw. samoobliczenia podatku (tam, gdzie jest to wymagane na podstawie przepisów prawa) oraz terminowego uiszczania kwot podatku, wymóg korygowania złożonych deklaracji podatkowych i zgłoszenia właściwym organom podatkowym zdarzeń i faktów prawnych powodujących powstanie, zmianę lub ustanie obowiązków w sferze prawa podatkowego, zakaz uchylania się od opodatkowania, a także powinność sporządzania i przedstawiania właściwym organom daninowym przewidzianych prawem ewidencji, spisów, wykazów, ksiąg, protokołów, rozliczeń i sprawozdań oraz powinność poddania się czynnościom sprawdzającym i kontrolnym przewidzianym w ustawie w celu sprawdzenia i potwierdzenia wiarygodności składanych oświadczeń,⁴⁵ a także obowiązek zwrotu należności otrzymanej od organu podatkowego nienależnie.

Biorąc pod uwagę powyższe, zasadne wydaje się być sformułowanie w nowej ustawie w szczególności następujących praw podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku: prawo do rzetelnego, bezstronnego, sprawnego i terminowego załatwiania spraw, prawo do ochrony prywatności i danych dłużnika podatkowego, prawo do niedyskryminacyjnego traktowania, prawo do uzyskania naprawienia szkody wyrządzonej sprzecznym z prawem działaniem organów władzy publicznej, prawo do zapłaty podatku tylko w wysokości wynikającej z przepisów prawa, prawo do uzyskania zwrotu nadpłaty oraz należnego zwrotu podatku, prawo do skorygowania deklaracji podatkowej, prawo do uzyskania informacji od organu podatkowego, prawo do wyboru formy lub sposobu opodatkowania, jeśli możliwość taka wynika z przepisów prawa, prawo do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych oraz ubiegania się o ulgi w spłacie podatków, domniemanie uznania przez organy podatkowe rzetelności każdego podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku, prawo do uprzejmego, profesjonalnego i sprawiedliwego traktowania, prawo do wsparcia i bycia wysłuchanym, prawo do dostępności urzędników, prawo do oczekiwania stosowania prawa przez organy podatkowe w sposób sprawiedliwy, konsekwentny, rozsądny i spójny, prawo do reprezentacji, prawo do zaskarżenia rozstrzygnięć organów po-

45 *Ibidem.*

datkowych, prawo do zwrócenia się o mediację lub zastosowanie innej niewładczej procedury rozwiązania sporu podatkowego, prawo do składania skarg i wniosków, prawo do przywrócenia terminu na dokonanie czynności przewidzianej w prawie, prawo do ochrony interesów poprzez instytucję przedawnienia roszczeń o zapłatę podatku.⁴⁶

Z kolei artykułowanymi w ordynacji podatkowej obowiązkami podatnika powinny być w szczególności: powinność przestrzegania prawa, obowiązek zapłaty podatku, zakaz uchylania się od opodatkowania, powinność dokonywania tzw. samoobliczenia podatku (tam, gdzie jest to wymagane na podstawie przepisów prawa), obowiązek zgłoszenia właściwym organom podatkowym okoliczności powodujących powstanie, zmianę lub ustanie obowiązków w sferze prawa podatkowego, obowiązek zwrotu należności otrzymanej od organu podatkowego nie należnie, powinność sporządzania i przedstawiania właściwym organom podatkowym przewidzianych prawem deklaracji i ksiąg podatkowych, obowiązek uczciwego i uprzejmego postępowania w kontaktach z organami podatkowymi (ich pracownikami), obowiązek niezwłecznego z przedłożeniem informacji i innych dowodów będących w posiadaniu podatnika istotnych dla sprawy, obowiązek niepodejmowania działań utrudniających doręczenie korespondencji, powinność poddania się kontroli i innym czynnościom podejmowanym zgodnie z prawem przez organy podatkowe, obowiązek bezzwłocznego informowania o błędach rzutujących na zaniżenie opodatkowania ujawnionych przez podatnika.

1.5. Uwagi końcowe

Wprowadzenie do nowej ordynacji podatkowej zasad prawa podatkowego, a także katalogu praw i obowiązków podatnika jest przedsięwzięciem nowatorskim. Jak już bowiem wspomniano, regulacje te nie mają swoich „pełnych” odpowiedników w istniejących przepisach prawa podatkowego. Także w innych systemach prawnych nie zawsze sięga

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

się do takiej metody kształtowania relacji pomiędzy stronami stosunku podatkowoprawnego. Wydaje się jednak, biorąc pod uwagę polskie doświadczenia, a także stan prawa podatkowego i świadomość prawną polskich podatników, że wprowadzenie tej regulacji przyczyni się do właściwego ukształtowania relacji pomiędzy dłużnikiem i wierzycielem podatkowym, zapewniając niezbędną ochronę słabszemu podmiotowi stosunku podatkowoprawnego.

2. Nowe niewładcze formy działania organów podatkowych

2.1. Uwagi ogólne

Nadrzędnym celem nowej ordynacji podatkowej powinno być stworzenie ram prawnych dla skutecznego, efektywnego i słusznego wypełniania norm prawa podatkowego (jego przestrzegania przez podatników i stosowania przez organy podatkowe): skutecznego – tj. takiego, że zostaną zrealizowane cele prawa podatkowego, w tym zwłaszcza cel fiskalny; efektywnego – tj. takiego, że cele te zostaną zrealizowane przy dobrej relacji wielkości nakładów do osiągniętych rezultatów; słusznego – tj. chroniącego ważne wartości, takie jak sprawiedliwość, godność, równość, pewność prawa.

Kryteria skuteczności, efektywności i słuszności nie są od siebie niezależne; bynajmniej nie stoją one również w opozycji wobec siebie. Niesłuszne prawo i oparte na nim praktyki są często nieskuteczne, a na pewno nieefektywne (przekonanie podatników, że prawo podatkowe jest niesłuszne, prowadzi do obniżenia dyscypliny podatkowej, co z kolei negatywnie oddziałuje na ściągalność podatków, względnie wymaga stosowania środków przymusu tam, gdzie przy zdrowych stosunkach powinna wystarczyć samodyscyplina podatników); prawo nieskuteczne odbierane jest jako niesłuszne (nieskuteczność ta wyraża się bowiem w bezradności prawa wobec niektórych kategorii podatników, jedynie teoretycznie podlegających opodatkowaniu – to może rodzić poczucie niesprawiedliwości u innych podatników) itd. Ma fundamentalne znaczenie, aby nie postrzegać słuszności jako antagonistycznej wobec jego skuteczności – tu nie są potrzebne kompromisy.

W realizacji powyższego celu należy wykorzystać dokonania nauk społecznych, w tym wnioski płynące z badań empirycznych nad tzw. „społegliwością podatkową” czy „dyscypliną podatkową” (*tax compliance*⁴⁷) i moralnością podatkową (*tax morale*). Na uwagę zasługuje w tej mierze kilka uzupełniających się koncepcji.

Żywy jest obecnie nurt analiz czynników psychologicznych wywierających wpływ na przestrzeganie prawa podatkowego.⁴⁸ W badaniach naukowych poświęconych problematyce zachowań podatników względem obowiązków podatkowych odchodzi się od modelu ekonomicznego M.G. Allinghama i A. Sandmo z lat 70. XX wieku,⁴⁹ zgodnie z którym podatnik to racjonalny *homo oeconomicus*, którego skłonność do przestrzegania norm prawa podatkowego zależy wyłącznie od wielkości podatku, prawdopodobieństwa wykrycia naruszeń oraz wielkości sankcji grożącej za te naruszenia. Dominują bardziej rozbudowane, bogatsze modele, uwzględniające wpływ, jaki na dyscyplinę podatkową mają normy osobiste, normy społeczne oraz profil (charakterystyka) systemu podatkowego.

Po pierwsze, popularny i potwierdzany kolejnymi badaniami empirycznymi model tzw. równi pochyłej E. Kirchlera⁵⁰ zakłada, że najbardziej skuteczne są systemy „hybrydowe”, „synergistyczne”: operujące jednocześnie środkami władczymi⁵¹ i zaufaniem⁵² (*power and*

47 Dyscyplina podatkowa (*tax compliance*) to „wola osób i innych podmiotów podlegających opodatkowaniu, aby działać [...] w zgodzie z duchem oraz literą prawa podatkowego [...], bez stosowania środków przymusu”, S. James, C. Alley; za: *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion*, V. Braithwaite (red.), The Australian National University 2002, s. 24, tłum. własne.

48 Przystępne podsumowanie stanu tych badań i praktycznych implikacji ich rezultatów zawarło w nocy Forum Administracji Podatkowej OECD *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour*, OECD 2010, <http://www.oecd.org/tax/administration/46274793.pdf>

49 Model ten został przyjęty w klasycznym artykule M.G. Allingham, A. Sandmo, *Income tax evasion: A theoretical analysis*, „*Journal of Public Economics*” 1972, nr 1.

50 Zob. E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge 2007, *passim*; I. Wahl, B. Kastlunger, E. Kirchler, *Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the „Slippery Slope Framework”*, „*Law & Policy*” 2010, vol. 32, no. 4; S. Muehlbacher, E. Kirchler, *Tax Compliance by Trust and Power of Authorities*, „*International Economic Journal*” 2010, vol. 24, no. 4.

51 „Władza” (*power*) definiowana jest jako „postrzegana przez podatników zdolność organów podatkowych do wykrywania i karania przestępstw podatkowych” (I. Wahl, B. Kastlunger, E. Kirchler, *Trust...*, *op. cit.*, s. 385). W modelu rozróżnia się „władzę prawowitą” (*legitimate*) od „przymuszającej” (*coercive*) – ta pierwsza (ściśle związana ze sprawiedliwością proceduralną) wpływa korzystnie na zaufanie, ta druga może je niszczyć.

52 Definiowanym jako „ogólny pogląd jednostek i grup, że organy podatkowe są pełne dobrej woli i pracują w tym duchu dla wspólnego dobra” (tamże, s. 384). Jak wskazano w prze-

trust). Kombinacja obu typów instrumentów powinna przynieść rezultaty lepsze niż stosowanie któregośkolwiek z nich jako wyłącznego.

Po drugie, godna uwagi jest koncepcja „regulacji responsywnej (dostosowanej)” i „piramidy regulacyjnej” (Ayresa i Braithwaite’a)⁵³ – niespecyficzna dla stosowania prawa podatkowego, tj. stworzona ogólnie dla stosunków regulowanych prawem, ale później odniesiona bezpośrednio do podatków. Jej istotą jest idea, że ci, na których prawo nakłada obowiązki, są pod wieloma względami zróżnicowani. Różni ich w szczególności stosunek do tych obowiązków, a co za tym idzie, prawdopodobieństwo, że będą je wykonywać dobrowolnie.

W konsekwencji, po pierwsze, prawo powinno mieć w swojej „skrzynce z narzędziami” instrumenty również odpowiednio zróżnicowane: takie, które są każdorazowo dostosowane do postawy podatnika, z którym organ podatkowy (reprezentujący organ urzędnik) ma do czynienia. Wyróżniono szereg postaw, które podatnicy przyjmują wobec obowiązków podatkowych. Postawy te to: „zaangażowanie”, „poddanie”, „opór”, „kontestacja”, „gra”.⁵⁴ Pozytywne (sprzyjające dobrowolnemu realizowaniu powinności podatkowych) są dwie pierwsze. Uchylający się prowadzą „kontestację”, unikający opodatkowania – „grę”.

Na gruncie koncepcji regulacji responsywnej należy założyć, że większość adresatów prawa (w tym podatkowego) może mieć do niego stosunek przychylny – o ile zostanie im udzielone stosowne wsparcie (zwłaszcza informacyjne) i będą oni traktowani *fair* i z pewną dozą elastyczności, dobrowolnie wykonają te obowiązki (będą „samoregulowani”, bez zewnętrznego przymusu). Jest jednocześnie ważne, by system przewidywał sankcje dla tych, którzy celowo uchylają się od opodatkowania lub unikają go – i aby wszyscy, włącznie z podatnikami uczciwymi, byli przekonani, że tak jest. To nastawienie dobrze wyraża idea holenderskiego „poziomego monitoringu” (rodzaju *cooperati-*

wodniku do holenderskiego programu „poziomego monitoringu” (por. poniżej), „zaufanie to oczekiwanie, że ludzie i rzeczy nie zawiodą nas, chociaż mogą. Zaufanie to gotowość do akceptowania ryzyka (lub zignorowania go)”.

53 I. Ayres, J. Braithwaite, *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*, Oxford 1992.

54 *Taxing Democracy. Understanding...*, op. cit., s. 18-20; R. Sowiński, *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku*, Poznań 2009, s. 44-47.

ve compliance; zob. poniżej): „elastyczni, gdy to możliwe, rygorystyczni, gdy to konieczne” (*flexible when possible, strict where necessary*).⁵⁵

Obrazowo przedstawia to tzw. „piramida regulacyjna”. Na jej dole znajdują się podatnicy „zaangażowani” (w stosunku do których właściwymi i skutecznymi instrumentami oddziaływania będą wsparcie informacyjne i perswazja), a na jej górze – „kontestatorzy” i „gracze” (wobec których należy zastosować środki przymusu). Piramida, jak wiadomo, jest najszerza w dolnej partii i zwęża się ku górze.

Cenne jest to, że im bardziej podatnicy na dole będą się „samoregulować” – przestrzegać prawa podatkowego z niewielką pomocą, a bez konieczności stosowania (kosztownych) środków przymusu – tym więcej środków będzie można przenieść na górę piramidy, by zwalczać oszustwa podatkowe.

Na podstawie tej koncepcji została przeprowadzona prawdziwa zmiana kulturowa w sposobie działania administracji podatkowej w Australii,⁵⁶ która wcześniej funkcjonowała w sposób niesatysfakcjonujący: jej działania były zwykle sformalizowane, odpersonalizowane i represyjne, oparte na idei „rozkazu i kontroli” – *command and control*. Pod koniec lat 90. ubiegłego wieku zaczęto tam budować kulturę dobrowolnego przestrzegania prawa podatkowego (*voluntary compliance*). Rozpoczęto od przyjęcia Karty podatnika (w 1997 r.), w przystępnej formie ujmującej jego prawa i obowiązki. Wypracowano tzw. *ATO (Australia Tax Office) Compliance Model*. Doświadczenia australijskie zostały przeszczepione m.in. do Wielkiej Brytanii, Nowej Zelandii, Kanady i Tajlandii.

Po trzecie, doniosłe znaczenie ma także to, że – jak wskazują badania – szczególnie ważna dla adresatów prawa jest sprawiedliwość proceduralna. Doświadczany przez adresatów prawa sposób traktowania w procesie (przez organy stosujące prawo, w trakcie sporu lub poza nim) wpływa na ich chęć współdziałania i przestrzegania prawa (w tym

55 Zob. np. Tax supervision – Made to measure, Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration Committee, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_supervision_made_to_measure_tz0151z1fdeng.pdf, Hague 2012, s. 21.

56 Odniesienia do teoretycznej koncepcji piramidy regulacyjnej są nawet na stronie ATO (Australian Tax Office): <https://www.ato.gov.au/General/How-we-check-compliance/Our-approach-to-compliance/>. Zob. także powoływany już arcyciekawy zbiór *Taxing Democracy. Understanding...*

podatkowego).⁵⁷ Sprawiedliwość proceduralna – obok komutatywnej, dystrybutywnej i retributywnej – stanowi niezmiernie ważny aspekt „prawa w działaniu” z punktu widzenia jego słuszności i skuteczności. Niektóre badania wskazują nawet, że przebieg procesu stosowania prawa jest dla użytkowników prawa ważniejszy od jego wyniku – rozstrzygnięcia („sprawiedliwość procesu” w większym stopniu wpływa na postawy od „sprawiedliwości wyniku”). „Organy zwiększają zaufanie i budują swoją legitymizację nie poprzez to, że dają ludziom wyniki, których ci pragną, lecz raczej przez przestrzeganie ich prawa do tego, by być rzetelnie wysłuchanym (*fair hearing*) i traktowanym z szacunkiem”.⁵⁸ Ten „sposób traktowania”, czy też „sprawiedliwość proceduralna” są analizowane na czynniki (m.in. gotowość do słuchania, spójność i konsekwencja poczynąń, okazywanie szacunku, zakładanie dobrej wiary itd.).

Prawidłowość ta ma kolosalne znaczenie i jest bardzo dobrą wiadomością. Nadaje wielką wagę przedsięwzięciu legislacyjnemu, jakim jest stworzenie nowej ordynacji podatkowej. Okazuje się bowiem, że właściwie kształtując same procedury, można wpłynąć na wolę dobrowolnego przestrzegania prawa podatkowego, niezależnie od charakterystyki prawa materialnego (także – kompensując jego wady).

2.2. Stan rzeczy pod rządami ordynacji podatkowej

Z punktu widzenia zarysowanych powyżej koncepcji obecnie obowiązująca ordynacja podatkowa i oparta na niej praktyka wypadają niekorzystnie. Ordynacja podatkowa jest uboga w środki pozwalające okazać „zaufanie”. Operuje głównie przymusem i represją. Na podstawie przepisów tej ustawy urzędnik nie jest w stanie „zaskoczyć” podatnika

57 Na temat wpływu poczucia sprawiedliwości proceduralnej na przestrzeganie prawa zob. m.in. T.R. Tyler, *Why People Obey the Law: Procedural Justice, Legitimacy and Compliance*, New Haven 1990; E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge 2007; M. Niesiołędzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013; R. Sowiński, *Uchylanie się...*, *op. cit.* W sprawie sprawiedliwości proceduralnej w postępowaniu administracyjnym zob. np. Z. Kmiecik, *Idea sprawiedliwości proceduralnej w prawie administracyjnym*. (Założenia teoretyczne i doświadczenia praktyki), „Państwo i Prawo” 1994, nr 10. Jedynymi znanymi mi polskimi badaniami empirycznymi w tym zakresie są przeprowadzone przez M. Niesiołędzką i zrelacjonowane [w:] M. Niesiołędzka, *Dlaczego nie płacimy...*, *op. cit.*, *passim*. Także one wyraźnie wskazują na znaczenie sprawiedliwości proceduralnej.

58 *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour*, OECD 2010, s. 29 (jest to cytat z V. Braithwaite).

łagodnością podejścia do jego błędu. Jest ona sformalizowana i oparta na pisemności, co nie sprzyja swobodnej rozmowie, spotkaniom twarzą w twarz, okazaniu szacunku i zrozumienia. Przewiduje jedynie nieliczne i zakresowo ograniczone niewładcze formy działania administracji podatkowej, horyzontalne – oparte na porozumieniu, a przynajmniej dialogu – formy administrowania. Pozostają one na wąskim i dalekim marginesie zwykłej praktyki stosowania prawa. Postęp tym zakresie, jaki dokonał się w ostatniej dekadzie,⁵⁹ jest dalece niewystarczający. W szczególności nie obowiązuje ogólna procedura koncyliacyjnego rozwiązywania sporów podatkowych na etapie postępowania podatkowego. Nie jest to ani skuteczne, ani efektywne, ani słuszne.

Potoczna, „nieuzbrojona” w narzędzia badawcze obserwacja każe sądzić, że znacząca część naszego społeczeństwa przyjmuje postawę oporu w rozumieniu omówionym powyżej. Postawa ta obrazowo charakteryzowana jest przez stwierdzenia takie jak „organy podatkowe są bardziej zainteresowane przyłapywaniem nas na błędach niż pomaganiem nam”; „jeżeli nie będziesz współpracował z organami podatkowymi, to będą wobec ciebie twardzi”; „nie jest możliwe w pełni zadowolić władz podatkowych”; „jak raz uznają cię za niezdyscyplinowanego, to już nie zmienia zdania”; nadto „jako społeczeństwo potrzebujemy więcej ludzi gotowych przeciwstawić się organom podatkowym”.⁶⁰ Postawa oporu jest już negatywna i niepożądana z punktu widzenia wymienionych na wstępie kryteriów skuteczności, efektywności i słuszności systemu (co jest jasne w kontekście modelu równi pochyłej – ten, który przyjmuje postawę oporu, widzi w systemie tylko „przymus”, nie widzi „zaufania”).

Prawo podatkowe (w tym zwłaszcza o.p.) koncentruje się na naprawianiu przeszłości zamiast na budowaniu lepszej przyszłości. „Naprawianie przeszłości” polega na korygowaniu błędów podatników i wymierzeniu im kary, bez baczenia na sposób, w jaki wpłynie to na dalsze relacje i ich finansowy skutek – w szczególności, na charakteryzującą danego podatnika wolę i umiejętność rozliczenia się zgodnie z pra-

59 Por. P. Pietrasz, J. Siemieniako, E. Wróblewska, Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa 2013; A Nita, Porozumienia w prawie podatkowym, Warszawa 2014.

60 R. Sowiński, Uchylanie się..., *op. cit.*, s. 44 (za: V. Braithwaite).

wem. Polskie prawo koncentruje się na wykrywaniu starych niezgodności z prawem (celowych lub nie), a nie na zapobieganiu nowym.

Wreszcie o.p. pozostawia urzędnikom niewielką swobodę manewru (nieufność wpisana w procedurę dotyka także ich, nie tylko podatników). Nie przysługuje im władza dyskrecyjna (swoboda decyzyjna), czują się oni – jak wolno przypuszczać – spętani gorsetem przepisów, czują, że poruszają się w wąskich ramach.

Dowody na niedomaganie systemu są liczne i jawne: duża i rosnąca liczba sporów podatkowych, duża i rosnąca liczba interpretacji indywidualnych; ton, emocjonalna i oparta na odrzuceniu reakcja na propozycję wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania itd.

Na szczególną uwagę zasługuje wysoka konfliktowość cechująca relacje między podatnikami a organami podatkowymi (urzędnikami). Stale wzrasta liczba wnoszonych do wojewódzkich sądów administracyjnych skarg dotyczących podatków i innych świadczeń pieniężnych, do których zastosowanie mają przepisy o.p. oraz egzekucji tych świadczeń na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.⁶¹ Spory podatkowe stanowią dużą część wszystkich spraw rozstrzyganych przez sądy administracyjne, wśród kategorii spraw stanowią największą.⁶²

W doktrynie identyfikuje się przyczyny strukturalne powstawania sporów podatkowych i ich wysoce antagonistycznego charakteru. Jako pierwszorzędną przyczynę wskazuje się przeciwstawność interesów finansowych podatnika jako dłużnika stosunku podatkowoprawnego oraz organu podatkowego reprezentującego wierzyciela – związek publicznoprawny,⁶³ ewentualnie „interesu podatnika” i „interesu

61 Liczba skarg w tym zakresie wniesionych do wojewódzkich sądów administracyjnych w latach 2009-2014 wynosiła, odpowiednio: 17,028; 20,698; 20,597; 21,786; 25,182; 25,663. Liczby te nie obejmują skarg w sprawach interpretacji indywidualnych („interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach” – skarg tych było w latach 2010-2014, odpowiednio: 2,241; 2,594; 3,188; 3,236; 3,098) oraz skarg na postanowienia w sprawie pozostawienia bez rozpatrzenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej (dane pochodzą ze statystyk dostępnych na stronie <http://www.nsa.gov.pl>).

62 Udział spraw podatkowych w ogóle spraw załatwionych przez wojewódzkie sądy administracyjne wynosił dla lat 2009-2014, odpowiednio: 29%; 31,5%; 31,37%; 32,39%; 33,08%; 30,48% (dane pochodzą z Informacji o działalności sądów administracyjnych sporządzonych przez Biuro Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego i dostępnych na stronie <http://www.nsa.gov.pl>).

63 R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008; A. Gomułowicz, J. Małeckie, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013; J. Pustuła, *Rozwiązywanie sporów podatkowych*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń

publicznego”. Jakkolwiek diagnoza ta nie jest pozbawiona słuszności, jest niepełna i zbyt „płaska”. Bierze bowiem w istocie pod uwagę jedynie jeden rodzaj interesów: finansowe. „Interesem” jest natomiast wszystko to, co dla uczestnika relacji (strony sporu) cenne. Dlatego są także interesy zbieżne między organem podatkowym (urzędnikiem) a podatnikiem.⁶⁴ Jest nim w szczególności zgodność rozliczenia podatkowego z prawem, a także niewymierne, ale ważne korzyści związane z poczuciem sprawczości, bezpieczeństwa, poszanowania wzajemnego itd. (w skrócie – ze wspomnianą wyżej sprawiedliwością proceduralną). To, co można zaoferować podatnikowi w relacjach z organem podatkowym (w tym relacjach w sporze), ma nie tylko wymiar finansowy. Spór podatkowy może i powinien odbywać się według modelu gry o sumie niezerowej.

Procedury podatkowe powinny być: oparte na przymusie i zaufaniu, możliwie odformalizowane w regulacji i co do relacji, pragmatyczne, elastyczne, zorientowane na przyszłość, dające swobodę działania (w ramach uznania administracyjnego), oparte na domniemaniu dobrej wiary i indywidualnym podejściu do „klienta”.

Cennym źródłem inspiracji mogą stać się zwłaszcza rozwiązania stosowane w Australii, Nowej Zelandii, Wielkiej Brytanii i Holandii.

2.3. Cel rozszerzenia katalogu niewładczych form działania organów podatkowych

Szczególnym wyrazem woli stworzenia warunków do przestrzegania i stosowania prawa podatkowego w sposób jednocześnie skuteczny, efektywny i słuszny powinny być nowo wprowadzane niewładcze formy działania organów podatkowych: takie, które dla realizowania norm prawa podatkowego nie wymagają władczej ingerencji organu podatkowego lub w przypadku których ingerencja taka jest wtórna wobec porozumienia między podatnikiem a organem. Choć tego rodzaju for-

2009; A. Gomułowicz, R. Koc, S. Kowalik, M. Zirk-Sadowski, Sędzia sądu administracyjnego a idea prawa, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 2.

64 Por. H. Filipczyk, O elementach negocjacyjnych w sporach między podatnikami a organami podatkowymi, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011, http://www.trp.umk.pl/download/trp2011/O_elementach_negocjacyjnych_w_sporach_miedzy_podatnikami_a_organami_podatkowymi.pdf

my są już w pewnym zakresie znane polskiemu prawu podatkowemu⁶⁵ (instytucją najczęściej wykorzystywaną i najbardziej cenioną przez podatników są interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego⁶⁶), ich spektrum, zasięg oraz konkretny kształt normatywny są obecnie niezadowalające.

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

Poczesne miejsce wśród nowych form działania organów podatkowych zajmą konsensualne formy załatwiania spraw podatkowych – oparte na porozumieniu, przez które zapobiega się powstaniu sporu podatkowego lub spór ten rozwiązuje.⁶⁷

65 Por. m.in. P. Pietrasz, J. Siemieniako, E. Wróblewska, Czynniki zmniejszające..., *op. cit.*; A. Nita, Porozumienia..., *op. cit.*; J. Pustuła, Rozwiązywanie sporów..., *op. cit.* Por. także K. Kłosowska, Czynności faktyczne jako prawna forma działania administracji, *op. cit.*, Rzeszów 2009.

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

67 Por. rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(2001)9 z dnia 5 września 2001 r. o alternatywnych środkach rozstrzygania sporów sądowych między władzami administracyjnymi a osobami (stronami) prywatnymi, <http://www.coe.int>; A. Skóra, Nowe sposoby rozstrzygania sporów (litigation) między organami administracji publicznej a osobami prywatnymi w świetle rekomendacji Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(2001)9 z dnia 5 września 2001 r., „Gdańskie Studia Prawnicze” 2005, t. XIII. Wskazane w tekście kryterium stosunku do sporu podatkowego pozwala wyróżnić dwie kategorie: ADR *ex ante* oraz ADR *ex post* (por. raport PwC Podatkowe ADR. Alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych – perspektywa mediacji podatkowej w Polsce, http://www.pwc.pl/pl_publicacje/assets/podatkowe-adr-raport-pwc-pl.pdf, s. 4, skąd zaczerpnięto to ładne rozróżnienie). Do pierwszej kategorii należy procedura konsultacyjna, a także postępowanie w sprawie usta-

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

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

Na wzmocnienie znaczenia w procesie realizacji zobowiązań podatkowych elementów negocjacyjnych w relacjach między podatnikami a organami podatkowymi zwrócono uwagę w doktrynie, wskazując na responsywność systemu prawa, charakteryzującą się w odniesieniu do podatków współpracą tych organów z podatnikami. Prawo responsywne cechuje się „miękkimi sposobami rozwiązywania konfliktów (mediacja, koncyliacja, arbitraż), elastycznością w stosowaniu prawa do konkretnych sytuacji. Przymus ograniczony jest do przypadków nie-

lenia cen transakcyjnych (APA), w pewnym sensie również postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej oraz program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy. Do kategorii drugiej – działania procesowe zmierzające do zawarcia porozumień podatkowych.

zbędnych. Wzrasta tu znaczenie klauzul generalnych i ogólnych zasad prawa, a także rola wykładni celowościowej”.⁶⁸

2.4. Informacje i wsparcie dla podatnika

Większość polskich ustaw podatkowych posługuje się techniką samoobliczenia – zobowiązuje samych podatników do obliczenia i zadeklarowania należnego podatku. Warunkiem wywiązywania się przez podatników z tego oraz innych obowiązków wynikających z prawa podatkowego jest posiadanie przez nich wiedzy o tych obowiązkach – znajomość treści przepisów i ich zrozumienie. Warunek ten trudnym do spełnienia czyni powszechnie znana i niekwestionowana charakterystyka prawa podatkowego, które jest niejasne, złożone i zmienne. Stawia to ogół podatników przed szczególnymi wyzwaniami,⁶⁹ w obliczu których nie powinni być pozostawieni sami.

Organy podatkowe są powołane do tego, by ułatwiać uczciwym podatnikom (czyli ich zdecydowanej większości) prawidłowe wypełnianie obowiązku dostarczenia władzy publicznej środków pieniężnych koniecznych do zaspokojenia potrzeb ludzkich (zbiorowych i indywidualnych). Dlatego należy uznać, że organy te mają obowiązek udzielania podatnikom informacji, wyjaśnień i innego potrzebnego wsparcia w rozliczeniu.⁷⁰

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

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

70 Por. art. 22 Europejskiego kodeksu dobrej administracji, zasadę pomocniczości (właściwie: zasadę pomocy) organów podatkowych, [w:] Ministerstwo Gospodarki, *Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji*, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r., s. 9; a także podobną zasadę: udzielania informacji (pomocy) ujętą [w:] Ministerstwo Gospodarki, *Projekt założeń projektu ustawy – Prawo działalności gospodarczej*, Warszawa, 5 marca 2015 r., s. 16-17, <http://legislacja.rcl.gov.pl/lista/1/projekt/266132> i art. 14 projektu ustawy – *Prawo działalności gospodarczej* z dnia 1 lipca 2015 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs/12/12273104/12293128/12293129/dokument171832.pdf>. Por. także liczne rozwiązania przyjmowane przez administrację podatkową przedstawione [w:] *Right from the Start: Influencing the Compliance*

Jest to wymogiem słuszności, lecz zarazem skuteczności i efektywności prawa podatkowego. Poprzez udzielanie podatnikom informacji i świadczenie innego rodzaju pomocy w rozliczeniu umożliwia się im należyte wykonywanie obowiązków wynikających z prawa podatkowego i zachęca ich do tego: stwarza „środowisko podatkowe” sprzyjające przestrzeganiu prawa, zgodnie z przedstawioną powyżej ideą „samoregulacji”. Zgodnie z zasadą „lepiej zapobiegać niż leczyć” – lepiej podatnikom pomóc w fazie przed złożeniem deklaracji i rozliczeniem podatku, niż interweniować następnie: celem wykrycia i skorygowania błędów już popełnionych. W istocie system podatkowy powinien bowiem być dostatecznie bogaty: przewidywać zarówno środki prewencyjne, jak i naprawcze.

Raport Forum Administracji Podatkowej OECD *Right from the Start: Influencing the Compliance Behaviour for Small and Medium Enterprises* ze stycznia 2013 r.⁷¹ stanowi wprowadzenie do tego sposobu myślenia. Jego ideę wyraża w szczególności hasło: „uczynić łatwym przestrzeganie prawa (a trudnym jego nieprzestrzeganie)” [making it easy to comply (and difficult not to)].

W dotychczasowej praktyce głównym instrumentem, przy pomocy którego realizowany jest obowiązek informowania i wsparcia, są interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego. Jakkolwiek instrument ten jest niezwykle cenny i ceniony, to jednak nie jest on wystarczający; nie jest także najbardziej efektywny z punktu widzenia organów podatkowych (wymaga zaangażowania znacznych sił i środków). Wymaga on również posiadania przez wnioskodawcę znacznej wiedzy o prawie podatkowym.

W nowej ordynacji podatkowej podatnik powinien zostać *expressis verbis* uprawniony do uzyskiwania z wielu źródeł informacji o charakterze urzędowym (oficjalnym) oraz do polegania na takich informacjach – wywodzenia skutków ochronnych z faktu zastosowania się do nich.

Behaviour for Small and Medium Enterprises, Forum on Tax Administration, OECD 2012, <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428016.pdf>, jak również art. 10 Modelu karty podatnika opracowanego przez Confédération Fiscale Européenne (CFE), Asia-Oceania Tax Consultants' Association (AOTCA) i Society of Trust and Estate Practitioners (STEP), <http://www.cfe-eutax.org/node/3134>

71 <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428016.pdf>

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

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

Przepisy nowej ordynacji podatkowej w omawianym zakresie powinny być zgodne z rozwiązaniami przyjętymi w ustawie o administracji podatkowej⁷² oraz „Koncepcją rozwoju zadań Krajowej Informacji Podatkowej” z dnia 19 grudnia 2014 r.⁷³

72 Rozdział 3 Obsługa i wsparcie podatnika. Co ciekawe, w uzasadnieniu projektu z dnia 17 listopada 2014 r. o administracji Podatkowej uwidacznia się postulowany tu sposób myślenia o stosowaniu prawa podatkowego – jako opartym nie tylko na przymusie, ale i na obustronnym zaufaniu; por. np. „najważniejszym [...] zakładanym efektem [nowelizacji] będzie zwiększenie zaufania do Administracji Podatkowej i budowa przyjaznego wizerunku urzędu, co w przyszłości skutkować będzie większą skłonnością podatników do prawidłowej realizacji obowiązków podatkowych” (s. 18-19). Ustawa przewiduje m.in. powierzenie tzw. „centrom obsługi” zadania udzielania podatnikom wyjaśnień w zakresie prawa podatkowego, ustanowienie „asystenta podatnika” dla mikroprzedsiębiorcy rozpoczynającego działalność – maksymalnie przez pierwsze 18 miesięcy (stanowiąc jednocześnie, że „w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatników lub interesem publicznym może zostać określona inna kategoria podatników, którym wyznacza się asystenta podatnika” – por. art. 18 ust. 3), stworzenie portalu umożliwiającego rozsyłanie profilowanych informacji, udostępnianie kursów *online*, odbiór pytań podatników itd. Ciekawe rozwiązania pomysłu stosowane w innych państwach omawia wspomniany wyżej raport *Right from the Start...*; jako przykład może służyć praktyka telefonowania do nowych przedsiębiorców, którzy spóźnili się ze złożeniem deklaracji, aby wyjaśnić im wagę spełniania tego obowiązku i zapytać, czy nie potrzebują pomocy.

73 Dostępna na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, <http://www.mf.gov.pl>

2.5. Procedura konsultacyjna

W nowej ordynacji podatkowej powinna zostać uregulowana ogólna procedura konsultacyjna (konsultacyjno-porozumiewawcza), stanowiąca typ postępowania podatkowego. W ramach tej procedury wnioskodawca oraz organ podatkowy będą mogli w trybie konsultacji dokonać uzgodnień dotyczących przeszłych lub przyszłych rozliczeń podatkowych – przed zaistnieniem ewentualnego sporu. Postępowanie konsultacyjne będzie prowadzone pod warunkiem, że w momencie jego wszczęcia nie jest w tym samym zakresie prowadzone jurysdykcyjne postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa (w szczególności w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego) lub postępowanie takie nie zostało rozstrzygnięte co do istoty. Na przeszkodzie jego wszczęciu nie będzie natomiast stać toczące się lub już zakończone postępowanie w sprawie wydania interpretacji podatkowej (i *vice versa*). Procedura konsultacyjna powinna pozostawać bez wpływu na możliwość wszczęcia i prowadzenia postępowania podatkowego wymiarowego.

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

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

Ustanowienie tej procedury ma służyć dwóm celom.

Pierwszym celem jest ograniczona (tj. przeprowadzona w zakresie, w jakim dopuszcza to różnorodność spraw poddanych konsulta-

cjom) unifikacja procedur mających charakter konsultacyjny, które już obowiązują lub prawdopodobnie zaczną obowiązywać niebawem. Należy zwrócić uwagę, że już obecnie obowiązująca ordynacja podatkowa przewiduje szczególną procedurę konsultacyjno-porozumiewawczą. Taki charakter ma postępowanie w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej, uregulowane w Dziale IIa Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (art. 20a-20r). Projekt nowelizacji ordynacji podatkowej (nr UD 154) przewidywał wprowadzenie kolejnej procedury tego rodzaju, prowadzącej do wydania opinii zabezpieczających przed zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (nowo projektowany rozdział 2 Działu IIIa Opinie zabezpieczające; art. 119h-119o).⁷⁴ Niektóre przepisy szczególne zawarte w ustawach materialnego prawa podatkowego również przewidują konsultacje i uzgodnienia między organem podatkowym a podatnikiem, nie regulując jednocześnie w sposób wyczerpujący procedury, w jakiej należy ich dokonywać. Przykładem są uzgodnienia między podatnikiem a naczelnikiem właściwego urzędu skarbowego co do szacunkowej proporcji wstępnej podatku od towarów i usług (art. 90 ust. 8 i 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,⁷⁵ a także jej art. 86 ust. 2a-2h nowo wprowadzany ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych). Różnorodność stosowanych rozwiązań (wyrażająca się m.in. w niejednolitej formie zakończenia procedury konsultacyjnej – od „decyzji” poprzez „opinię” aż do „protokołu”) wskazuje na potrzebę przeprowadzenia przynajmniej ograniczonej ich unifikacji i uregulowania w ordynacji podatkowej w sposób uogólniony, bez utraty specyfiki lub dekonstrukcji ukształtowanych już instytucji (takich jak uregulowana w Dziale IIa).

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

74 Czas przeszły użyty w tym zdaniu tłumaczy się tym, że na obecnym etapie prac z projektu nowelizacji został wyłączony zespół przepisów dotyczących klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (por. projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 2 czerwca 2015 r., druk sejmowy nr 3462, <http://www.sejm.gov.pl>).

75 Tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.

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

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

W tym względzie należy odnotować, że dla wnioskodawców pragnących uzyskać ochronę w zakresie, w jakim dla wydania opinii przez organ podatkowy jest konieczna analiza stanu faktycznego, procedura konsultacyjna będzie stanowić formę komplementarną wobec dotychczasowego postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.⁷⁶ W tym ostatnim bowiem przypadku stan faktyczny nie jest badany, a jedynie zakładany na podstawie opisu zawartego we wniosku podatnika.

Wprawdzie postępowanie będzie w tym przypadku kończone aktem władczym (wiążącym także dla wnioskodawcy), jednak do czasu jego wydania wnioskodawca będzie mógł wycofać wniosek bez negatywnych dla siebie konsekwencji (poza koniecznością pokrycia kosztu

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

wszczęcia i prowadzenia procedury – wniesiona opłata za jej przeprowadzenie nie będzie w takim przypadku podlegała zwrotowi). Pozwoli to wnioskodawcy decydować o tym, czy w razie, gdy uzgodnienia z organem podatkowym będą prowadzić do rezultatu dla niego niesatysfakcjonującego, doprowadzić do nieefektywnego zakończenia procedury (umorzeniem postępowania), czy też wejść na drogę sporu z organem (zaskarżyć decyzję wydaną w postępowaniu).

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

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

2.6. Porozumienie między podatnikiem a organem podatkowym

Obecnie ordynacja podatkowa nie stwarza prawnej możliwości rozstrzygania spraw podatkowych (względnie szczegółowych kwestii, których ustalenie stanowi niezbędny etap procesu wiodącego do takiego rozstrzygnięcia) w drodze uzgodnień dokonywanych przez strony

stosunku podatkowoprawnego.⁷⁷ Tymczasem konsensualne rozwiązywanie sporów podatkowych przynosi wiele korzyści i pozwala realizować wiele wartości istotnych dla prawa i jego użytkowników bez szkody dla praworządności rozstrzygnięć.

W nowej ordynacji podatkowej powinna zostać ustanowiona prawna podstawa dla konsensualnego rozwiązywania sporów podatkowych. Niekonieczne jest kreowanie w tym celu odrębnej, sformalizowanej procedury. Wystarczające jest ustanowienie normy kompetencyjnej dla organów podatkowych do zawierania porozumień z podatnikami⁷⁸ oraz określenie w przepisach formy procesowej i skutków prawnych takich porozumień.

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

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

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

77 Dotychczas jedyną taką dobrze osadzoną w przepisach prawną możliwość stwarza procedura mediacyjna przed sądami administracyjnymi; nie oznacza to jednak, że negocjacje w trakcie postępowania podatkowego nigdy nie są prowadzone w praktyce – zdarza się to, mimo braku jasnych podstaw prawnych.

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

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

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

Sprawy podatkowe długo i niesłusznie uchodziły za ze swej natury zasadniczo „nienegocjacyjne” – takie, że niedopuszczalne jest ich rozstrzyganie w drodze konsensusu między organem podatkowym a stroną sporu.⁷⁹ Tymczasem przestrzeń negocjacyjna (przestrzeń rozmowy i uzgodnień) między podatnikiem a organem podatkowym otwiera się nie tylko w sprawach rozstrzyganych w warunkach tzw. uznania administracyjnego (np. w sprawach ulg w spłacie podatku).⁸⁰ Wprawdzie w praktyce nie każda sprawa nadaje się do rozwiązania polubownego, jednak w odniesieniu do spraw bardziej złożonych nie sposób z góry przewidzieć, w której – w rygorach działania zgodnie z prawem – uda

79 Także uznając słuszność *one answer thesis* R. Dworkina (tezy o istnieniu jednego i tylko jednego poprawnego rozwiązania każdej spornej kwestii prawnej), można twierdzić, że owa jedyna poprawna odpowiedź może zostać ustalona w drodze negocjacji. Na przeszkodzie temu bynajmniej nie stoi treść art. 217 Konstytucji RP – już z tego powodu, że przepis ten ma charakter materialnoprawny, a nie procesowy. Pełna analiza wskazanego zagadnienia przekracza ramy tego opracowania; zostanie przeprowadzona odrębnie.

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

się zawrzeć porozumienie, a w której nie. Potencjał negocjacyjny sprawy ujawnia się często dopiero w dyskusji między stronami sporu.⁸¹ Przepisy powinny stwarzać podstawę do takiej dyskusji, a nawet ją promować.

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

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

Należy odnotować obecność przepisów umożliwiających zawieranie porozumień między organem administracji a stroną w projekcie ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego.⁸² Zgodnie z art. 41 ust. 3 projektowanej ustawy umowa taka (tzw. układ) służyć może także do „ustalenia stanu faktycznego lub stanu prawnego w sprawie, jeżeli ustalenie ich na podstawie środków dowodowych w postępowaniu wyjaśniającym, prowadzonym na podstawie mających zastosowanie przepisów o postępowaniu administracyjnym, okazało się niemożliwe albo wymagało poniesienia kosztów niewspółmiernych wobec celu postępowania”. To wskazuje, że dla uzgodnień między organem podatkowym a podatnikiem nie ma fundamentalnych przeszkód także w przypadku, gdy w danej dziedzinie stosunków przyjęty jest administracyjnoprawny typ regulacji i inkwizycyjny model postępowania – tak, jak to jest w przypadku prawa podatkowego (materialnego i proceduralnego).⁸³

2.7. Mediacja podatkowa

W warunkach konfliktowości relacji między podatnikami a organami podatkowymi na przeszkodzie rozwiązaniu sporu mocą zawarte-

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

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

83 Por. także Z. Kmiecik, *Mediacja i concyliacja...*, *op. cit.*, s. 85-90.

go między nimi porozumienia mogą stać trudności komunikacyjne. Jako mechanizm procesowy ułatwiający komunikację między organem podatkowym (pracownikiem działającym z jego upoważnienia) a podatnikiem powinna być wprowadzona mediacja podatkowa – procedura rozwiązywania sporów z udziałem bezstronnej i neutralnej osoby trzeciej: mediatora.⁸⁴ Mediacja stanowi w istocie „wspomagane negocjacje” między organem podatkowym a podatnikiem (stroną postępowania podatkowego).⁸⁵

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

Mediacja podatkowa zostanie skonstruowana z poszanowaniem podstawowych zasad mediacji, m.in. dobrowolności (dla obu stron – podatnika i organu podatkowego, na każdym etapie), bezstronności i neutralności mediatora⁸⁶ oraz poufności (m.in. poprzez zobowiązanie mediatora do przestrzegania tajemnicy skarbowej; wyłączenie możliwości przesłuchiwania go jako świadka na okoliczność faktów ujawnionych w trakcie mediacji; niewłączanie informacji i dokumentów przedstawionych w trakcie mediacji do materiału dowodowego jurysdykcyjnego postępowania podatkowego itd.).

Strony będą dokonywać swobodnego, wspólnego wyboru mediatora z listy prowadzonej przez Ministra Finansów. Wśród warunków, których spełnienie przez mediatora będzie konieczne do znalezienia się

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

85 Na potrzebę wprowadzenia mediacji do podatkowych procedur przedsądowych od dawna wskazuje się w doktrynie; postulat taki został zawarty także [w:] Ministerstwo Gospodarki, *Nowa ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji*, Warszawa 4 kwietnia 2014 r., s. 12-13; taki jest też głos praktyki podatkowej (zob. np. *Podatkowe ADR...*, *op. cit.*). Por. także art. 42-49 projektu ustawy – *Prawo działalności gospodarczej* z dnia 1 lipca 2015 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12273104/12293128/12293129/dokument171832.pdf>

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

na tej liście, podstawowe znaczenie będą miały: bezstronność i neutralność (zapewniona m.in. przez usytuowanie mediatora poza strukturami administracji i sądownictwa) oraz właściwa wiedza i umiejętności w zakresie rozwiązywania konfliktów. Kompetencje mediatora są kluczowe dla sukcesu mediacji – przy czym w sytuacji, gdy strony nie doszły do porozumienia, za sukces ten można uznać samo stymulowanie rozmowy między nimi i udrożnienie komunikacji.

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

Koszty mediacji (obejmujące wynagrodzenie mediatora, jego uzasadnione wydatki, koszty doręczeń itp.) będą stanowić koszty postępowania, ponoszone przez związek publicznoprawny (państwo, gminę). Wynagrodzenie mediatora zostanie określone ustawowo w formie zryczałtowanej.⁸⁷ Koszty mediacji nie będą obejmować kosztów reprezentacji strony w toku mediacji przez pełnomocnika. Nieponoszenie przez podatnika dodatkowych kosztów mediacji powinno zaowocować powszechną dostępnością tej formy rozwiązywania sporów podatkowych oraz przyczynić się do osiągnięcia przez nią popularności.⁸⁸

Mediacja podatkowa powinna być uregulowana w sposób uwzględniający doświadczenia polskie i zagraniczne (m.in. Wielkiej Brytanii, Kanady i Holandii). Ze szczególną uwagą zostaną przeanalizowane przyczyny nikłej skuteczności postępowania mediacyjnego w postępowaniu przed sądem administracyjnym,⁸⁹ uregulowanego w rozdzia-

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

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

89 Poniższe dane dotyczą lat 2004-2014, odpowiednio: liczba podjętych postępowań mediacyjnych: 679, 204, 172, 87, 36, 21, 11, 23, 25, 8, 10; liczba spraw załatwionych w postępowaniu

le 8 Działu III (art. 115-118) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Procedura ta jest zupełnie nieistotna, niewykorzystywana w praktyce, nieowocna.

Warto dodać, że przedstawiona powyżej ramowa koncepcja regulacji procesowej porozumień w prawie podatkowym – zawieranych z udziałem mediatora lub bez jego udziału – jest rezultatem refleksji podjętej wobec matrycy możliwych rozwiązań. Opracowanie projektu regulacji wymaga rozstrzygnięcia m.in. kwestii: (i) etapu postępowania, w którym można wdrożyć procedurę ADR i relacji tej procedury do postępowania (jego statusu jako etapu postępowania bądź jako odrębnej procedury ubocznej lub akcesoryjnej); (ii) zakresu podmiotowego rozwiązania; (iii) zakresu przedmiotowego rozwiązania; (iv) inicjatora postępowania; (v) rodzaju ADR („czyste” negocjacje, mediacja, arbitraż; model mieszany); (vi) procedury ADR, w tym stopnia jej sformalizowania; (vii) kwalifikacji mediatora; (viii) czasu trwania procedury (ograniczonego lub nieograniczonego); (ix) charakteru prawnego rozstrzygnięcia sporu (w postaci decyzji czy porozumienia); (x) odpłatność procedury ADR; (xi) skutków prawnych zawarcia porozumienia (w szczególności wpływu zawarcia porozumienia na przysługują-

niu mediacyjnym: 170, 117, 66, 17, 16, 3, 2, 8, 4, 5, 4 (przy czym liczba ta obejmuje nie tylko sprawy podatkowe) – [za:] Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2014 roku, Biuro Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa, kwiecień 2015 r., s. 19, <http://www.nsa.gov.pl>. Zob. także: W. Federczyk, *Mediacja w postępowaniu administracyjnym i sądowoadministracyjnym*, Warszawa 2013, s. 134-197; Z. Kmiecik, *Mediacja i concyliacja...*, *op. cit.*, s. 150 i n.; B. Dauter, *Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym*, [w:] S. Pikulski (red.), *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004; T. Świetlikowski, *Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym (ujęcie praktyczne)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2005, nr 2-3; T. Woś, *Postępowanie mediacyjne w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, [w:] *Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania*, Toruń 2005; A. Kalisz, *Quasi-mediacyjność postępowania mediacyjnego przed sądami administracyjnymi*, [w:] J. Olszewski (red.), *Arbitraż i mediacja. Praktyczne aspekty stosowania prawa*, Rzeszów 2007; J. Harczuk, L. Leszczyński, *Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym (kontekst przedmiotu procesu decyzyjnego)*, [w:] J. Olszewski (red.), *Arbitraż i mediacja. Aktualne problemy funkcjonowania sądów polubownych i ośrodków mediacyjnych*, Rzeszów 2009; A. Mudrecki, *Postępowanie mediacyjne w pięć lat po reformie sądownictwa administracyjnego*, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2009; M. J. Skrodzka, *Mediacja w prawie podatkowym w ujęciu prawa cywilnego*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 8; M. Szelaż-Dylewski, *Mediacja przed sądami administracyjnymi – zła regulacja czy zła praktyka?*, [w:] J. Czapska, M. Szelaż-Dylewski (red.), *Mediacje w prawie...*, *op. cit.*; D. Sasin-Knothe, *Zaufanie jako pozaprawny czynnik stosowania mediacji w postępowaniu sądowoadministracyjnym*, [w:] P. J. Suwaj, J. Zimmermann (red.), *Wpływ przemian cywilizacyjnych na prawo administracyjne i administrację publiczną*, Warszawa 2013.

ce stronie postępowania środka zaskarżenia); (xii) nadzoru lub kontroli legalności porozumienia. Większość tych zagadnień została rozstrzygnięta już na etapie tworzenia kierunkowych założeń projektu o.p; pozostałe zostaną przesądzone w dalszym toku prac nad projektem ustawy.

2.8. Ramy prawne programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy

W ordynacji podatkowej zasadne jest ustanowienie ram prawnych dla programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (tzw. *co-operative compliance*). Program ten będzie miał na celu zapewnienie przestrzegania prawa podatkowego poprzez nawiązanie ścisłych relacji między organami podatkowymi a podatnikami.

Istotę programów poprawnego rozliczenia opartego na współpracy oddaje hasło wskazane w raporcie OECD z 2013 r. pt. *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*⁹⁰: „przejrzystość w zamian za pewność”. „Przejrzystość” – ponieważ podatnik będący uczestnikiem programu zobowiązuje się do ujawnienia organowi podatkowemu bez zwłoki wszelkich istotnych dla opodatkowania informacji na temat swojej działalności oraz zgłaszania wszelkich materialnych zagadnień podatkowych potencjalnie spornych między nim a organem. „Pewność” – ponieważ organ podatkowy „w czasie rzeczywistym”, tj. również bez zwłoki, udziela – po konsultacji z samym podatnikiem oraz w duchu porozumienia i zrozumienia dla biznesu – odpowiedzi na nurtujące podatnika pytania.

„Siedem filarów” programu to: 1) zrozumienie oparte na znajomości biznesu, 2) bezstronność, 3) proporcjonalność, 4) otwartość (jawność i przejrzystość) oraz 5) szybkie reagowanie – ze strony organów, 6) jawność i 7) przejrzystość – ze strony podatników.⁹¹

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

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

Pionierski program tego rodzaju został wdrożony w 2005 r. w Holandii pod nazwą „poziomego monitoringu” (*horizontal monitoring*),⁹² obecnie różne postaci programów są stosowane w kilkudziesięciu krajach. Jak wynika z raportu OECD z 2013 r., modele w zróżnicowanym stopniu sformalizowane (wyposażone i funkcjonujące w specjalnie stworzonych w tym celu ramach prawnych lub nie)⁹³ są znane w sumie w 24 państwach,⁹⁴ w Austrii, Rosji, Finlandii, Francji, Japonii, Słowenii wdrażane są programy pilotażowe. Programy są zróżnicowane m.in. co do (i) stopnia formalizacji, (ii) zakresu podmiotowego, (iii) sposobu zainicjowania udziału podatnika w programie (na zaproszenie lub z własnej inicjatywy) i (iv) warunków zawarcia porozumienia między podatnikiem a administracją podatkową.

Programy te są zasadniczo adresowane do określonych kategorii podatników, wyłonionych według obiektywnego kryterium. Jest to zwłaszcza kryterium wielkości i złożoności ich działalności; chodzi zatem o „dużych podatników”. Administracje dążą do tego, by objąć programem także sektor małych i średnich przedsiębiorców. Jednak według stanu na moment przygotowania raportu z 2013 r. jedynym państwem, w którym wdrożono program dostępny dla wszystkich, była Holandia (przy czym także w tym państwie wersje programu dla dużych podatników oraz dla sektora SME różnią się od siebie; przedsiębiorcy średni i mali uczestniczą w programie przy udziale szeroko pojętych podmiotów pośredniczących (*tax intermediaries*), m.in. doradców podatkowych⁹⁵ – z nimi administracja zawiera porozumienie, ich kompe-

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

93 Jak donosi raport Co-operative Compliance..., *op. cit.*, s. 31, w większości przypadków do wprowadzenia programów nie była potrzebna zmiana prawa, a sam program został oparty wyłącznie na opublikowanych wytycznych administracji i (lub) porozumieniu zawartym z podatnikiem jako jedynym elementem formalizacji.

94 Państwa te to: Australia, Austria, Kanada, Dania, Finlandia, Francja, Niemcy, Hong Kong, Węgry, Irlandia, Włochy, Japonia, Nowa Zelandia, Norwegia, Portugalia, Rosja, Singapur, Słowenia, RPA, Hiszpania, Szwecja, Wielka Brytania, USA. Prawdopodobnie od 2013 r. ich lista ulega dalszemu poszerzeniu.

95 Guide to horizontal monitoring within the SME segment. Tax service providers, , The Netherlands Tax and Customs Administration, Haga 2011, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guide_horiz_monit_dv4071z1pleng.pdf

tencja daje gwarancję poprawności rozliczenia podatników, oni sporządzają deklaracje podatników).

Jak się wydaje, podstawowym punktem odniesienia dla polskiego programu powinien stać się właśnie holenderski „poziomy monitoring”. Jest on obecnie oparty na dobrze pomyślanym i ustrukturyzowanym schemacie działania. Zgromadzono już także bogate doświadczenia w jego stosowaniu i zidentyfikowano teoretyczne i praktyczne trudności i wyzwania, jakie się z nim wiąże.⁹⁶ Jest to nieocenione źródło inspiracji i wiedzy.

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

Dla podatnika obowiązki te dotyczą zwłaszcza ujawnienia wszelkich faktów, które mogą posłużyć organowi podatkowemu do oceny ryzyka niezgodności rozliczenia tego podatnika z prawem. Obowiązek jawności dotyczy zwłaszcza faktów, co do których stanowiska podatnika i organu mogą pozostawać w niezgodzie (a zatem obszarów ryzyka podatkowego).

Jedną z zalet udziału w programie będzie dla podatników obietnica mniej licznych i mniej uciążliwych kontroli. Kontrolę własnego rozliczenia będzie bowiem przeprowadzał zasadniczo sam podatnik. Warunkiem tego udziału będą dobrze funkcjonujące wewnętrzne procedury rozliczeń u przedsiębiorcy – „ład podatkowy” – *good tax gover-*

96 Zob. zwłaszcza raport Tax supervision – Made to measure, Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration Committee, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_supervision_made_to_measure_tz0151z1fdeng.pdf, Hague 2012. Jest to raport z badania Komitetu Poziomego Monitoringu Administracji Podatkowej i Celnej, powołanego specjalnie do przeprowadzenia tego badania, który omawia dotychczasowe doświadczenia ze stosowania programu poziomego monitoringu i przedstawia ocenę funkcjonowania tego sposobu współdziałania z podatnikami oraz rekomendacje udoskonalień.

nance, jako fragmentu ładu korporacyjnego, czy też TCF (*Tax Control Framework* – procedur wewnętrznej kontroli rozliczeń podatkowych w przedsiębiorstwie). Niezawodne funkcjonowanie procedur wewnętrznych będzie weryfikowane przez audyt przed zawarciem porozumienia z podatnikiem (także na wzór „poziomego monitoringu”).

Program nie powinien być jednak postrzegany – jednostronnie – jako kosztowny przywilej ofiarowany przedsiębiorcom. Korzyści związane z programem osiągają zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe, a za pośrednictwem tych ostatnich – całe społeczeństwo. Program pozwala zwiększyć efektywność kontroli rozliczenia podatków. Jego wdrożenie stanowi element szerszej strategii zarządzania ryzykiem niewywiązywania się przez podatników z obowiązków nałożonych przez prawo podatkowe, zwłaszcza poprzez korzystanie z technik agresywnego planowania podatkowego. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest środkiem przymusu (władczym), program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy – instrumentem, przy pomocy którego można okazać i budować zaufanie. Zakładając trafność modelu „równi pochyłej”, kombinacja obu instrumentów powinna przynieść rezultaty lepsze niż stosowanie któregośkolwiek z nich jako wyłącznego. Ma również znaczenie, że „zaufanie” jest parametrem wpływającym pozytywnie zwłaszcza na dobrowolne przestrzeganie prawa – a wystrzeganie się unikania opodatkowania jest nieuchronnie w pewnym stopniu sprawą dobrej woli.

Program *cooperative compliance* pozwala urzędnikom okazać zaufanie (a deficyt zaufania jest podstawowym problemem naszego życia podatkowego), a także lepiej alokować swoje zasoby – do podatników wysokiego ryzyka. Odpowiada to świetnie opisanej powyżej idei samo-regulacji. Od podatników „zaufanych” urzędnicy mogą w przyjaznych warunkach uczyć się biznesu, przez co są „groźniejsi” dla tych bardziej opornych.

Program powinien być adresowany tylko do podmiotów strategicznych dla budżetu państwa, ponieważ: są one w stanie zapewnić należyte funkcjonowanie wewnętrznych mechanizmów kontrolnych; ich kontrola przez organy podatkowe tradycyjnymi metodami jest trudna i wymaga zaangażowania znaczących zasobów; udział w programie wiąże się ze zobowiązaniem do nieuciekania się do technik agresywnego plano-

wania podatkowego, a na korzystanie z tych technik podatnicy należący do tej kategorii są szczególnie podatni.

Wprowadzenie tego szczególnego rozwiązania dla pewnej kategorii podatników (a nie dla wszystkich podatników) stanowi odstępstwo od jednolitego traktowania adresatów prawa, jakie zakłada obecnie o.p. Ustawa ta prezentuje podejście „wszystkim pasuje jeden rozmiar” (*one size fits all*). Przepisy o.p. zasadniczo nie różnicują podatników według kryterium ich wielkości i złożoności ich działalności.⁹⁷ Traktują wszystkich tak samo, co tylko z pozoru jest uzasadnione z punktu widzenia zasady równości (zasada w istocie każe nie tylko traktować równych równo, ale także nierównych – nierówno). Tymczasem nie należy obawiać się wprowadzania zróżnicowania (także procedur) dla podatników należących do różnych kategorii. Warto zauważyć, że pozostałym podatnikom, niezaangażowanym w program, wsparcie w rozliczeniu zostanie zaoferowane przy pomocy innych instrumentów, sygnalizowanych wcześniej.

Zgodnie z ideą programu – którą jest zasadniczo niepoddana formalizacji współpraca między podatnikami a organami podatkowymi – nowa ordynacja podatkowa będzie zawierać jedynie podstawową regulację programu, w tym określać jednolitą formę porozumienia. Zrębową regulacją jest niezbędna, lecz prawa i obowiązki podatników-uczestników i organów podatkowych muszą być opisane ogólnie, przy użyciu wyrażen otwartych.⁹⁸

Regulacja nowej ordynacji podatkowej powinna uwzględniać ewentualne doświadczenia z programu pilotażowego wdrożonego uprzednio przez organy podatkowe; pilotaż powinien zostać wdrożony bez zwłoki, w tym zwłaszcza bez oczekiwania na przyjęcie nowej ordynacji podatkowej.

97 Por. uzasadnienie projektu z dnia 17 listopada 2014 r. ustawy o administracji podatkowej, s. 22: „Administracja Podatkowa na dzień dzisiejszy nie różnicuje podatników podczas obsługi bezpośredniej, chociaż ich potrzeby różnią się od siebie”.

98 Taka jest też ocena Tax and Customs Administration Horizontal Monitoring Committee (Komitetu Poziomego Monitoringu Administracji Podatkowej i Celnej w Holandii): „Komitet jest zdania, że Administracja Podatkowa i Celna słusznie nie ulega nadmiernie (zbiorowemu) naciskowi, by poddać szczegółowej standaryzacji poziomy monitoring i wdrożyć pełną prawną regulację. Gdy każdy aspekt określa w sposób wyczerpujący regulacja i wyeliminowany zostaje cały margines elastyczności, nie ma miejsca na wzajemne zaufanie, nie ma także jego potrzeby. Idea «poziomego monitoringu» jest wówczas skazana na klęskę” (Tax supervision..., *op. cit.*, s. 101, tłum. własne).

Należy wreszcie wskazać, że chociaż program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy należy do tej samej rodziny rozwiązań co zaproponowana przez Ministerstwo Gospodarki Karta Rzetelnego Podatnika,⁹⁹ to jednak ta ostatnia w porównaniu z programem jest ułomna: wbrew pogładowi pomysłodawcy nie stwarza okazji do „pogłębionej współpracy pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi”.¹⁰⁰ Spośród zastrzeżeń, jakie budzi ta koncepcja, warto wskazać na następujące¹⁰¹: (i) podejście zbyt formalistyczne (oparte na automatyzmie przyznawania podatnikom przywilejów w oparciu o sztywno oznaczone kryteria) i odpersonalizowane (m.in. ze względu na brak osobistego zobowiązania do współpracy, powziętego przez decydentów w podmiocie gospodarczym i administracji podatkowej, brak roboczych spotkań itd.); (ii) brak internalizacji procedur kontrolnych, ich przesunięcia z organu podatkowego do struktur podatnika (na co wskazuje m.in. fakt, że nie przewidziano, by przed przystąpieniem do programu miał odbywać się audyt podatkowy, mający na celu weryfikację niezawodności procedur kontrolnych podatnika); (iii) niewystarczalność warunku permanentnego udostępniania ksiąg (oczekiwania wobec podatnika uczestniczącego w programie *cooperative compliance* powinny być dalej idące – powinien on sam otwarcie zgłaszać organowi podatkowemu kwestie problematyczne na zasadzie pełnej przejrzystości rozliczenia); iv) brak zobowiązania do niekorzystania z technik agresywnego planowania podatkowego.¹⁰² Zastrzeżenia te rzucają zarazem światło na istotę programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy, jak wolno sądzić – pozwalając lepiej zrozumieć istotę tego programu.

99 Zob. Ministerstwo Gospodarki, Nowa Ordynacja..., s. 19-22.

100 *Ibidem*, s. 21.

101 Wady te powodują zresztą, że regulacja Karty rzetelnego podatnika mogłaby stać się kolejnym zarzewiem konfliktów między podatnikami a organami podatkowymi, zwłaszcza w przypadku, gdyby – co wydaje się sugerować powoływany dokument Ministerstwa Gospodarki – przepisy kreowały swego rodzaju „prawo” podatnika do otrzymania Karty (niewykluczone, że odmowa jej wydania podlegałaby zaskarżeniu do sądu administracyjnego).

102 Por. wypowiedź holenderskiego ministra finansów: “[...] odpada podstawa zawarcia porozumienia o przestrzeganiu prawa [w ramach programu poziomego monitoringu], gdy podatnik stosuje agresywne struktury podatkowe, a przy ich używaniu nie jest (całkowicie) transparentny. Od podatników, którzy zawarli porozumienie o przestrzeganiu prawa, oczekuje się powstrzymania od ciągłego poszukiwania granic mającej zastosowanie regulacji podatkowej” (za: Tax supervision..., *op. cit.*, s. 39, tłum. własne).

2.9. Uwagi końcowe

Regulacja niewładczych form działania organów podatkowych w nowej ordynacji podatkowej jest podstawą normatywną konieczną do przeprowadzenia potrzebnej zmiany w sposobie załatwiania spraw podatkowych. Bez jej ustanowienia zmiana taka – która ma wymiar o nie tylko prawny, ale także kulturowy i moralny – nie wydaje się możliwa. Jednocześnie sama regulacja zmiany tej nie zagwarantuje, lecz tylko stworzy jej szansę.

Należy mieć nadzieję, że szansa ta zostanie wykorzystana, a w rezultacie prawo podatkowe będzie realizowane w sposób bardziej skuteczny, efektywny i słuszny.

3. Interpretacje przepisów prawa podatkowego

3.1. Uwagi ogólne

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

nia w nowej ordynacji podatkowej rozwiązań dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego¹⁰³ oraz odrzucić te, które opowiadają się za ich wyeliminowaniem.¹⁰⁴ Akceptując istnienie indywidualnych interpretacji, zwraca się również uwagę, że obecnie w postępowaniu interpretacyjnym tak samo pod względem nakładu sił i środków traktowane są sprawy błahe oraz istotne (również ze względu na zaangażowane w nich wartości).¹⁰⁵

Czynności stanowiące wykonanie przewidzianych w ordynacji podatkowej uprawnień i obowiązków z zakresu interpretacji prawa podatkowego powinny stanowić merytorycznie poprawną, dostępną, przekonującą pomoc prawną dla podatników, dążąc tym samym do realizacji zasady bezpieczeństwa prawnego na gruncie, niekiedy bardzo trudnego do wykładni i przestrzegania, prawa podatkowego. Jednym z podstawowych celów interpretacji ogólnych i interpretacji indywidualnych powinno pozostać dążenie do ujednolicenia stosowania prawa podatkowego, na podstawie którego organy podatkowe dokonują oceny przestrzegania tego samego prawa przez podatników. W tym zakresie zasadniczymi gwarancjami ochrony praw podatników powinno pozostać upublicznienie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz ustawowa gwarancja ochrony prawnej w przypadku zastosowania się do niej. Jednocześnie jednym z głównych zadań powinno pozostać wspieranie podatników w dobrowolnym i prawidłowym wypełnianiu przez nich obowiązków podatkowych, a także podnoszenie ich świadomości w tym zakresie. Zgodzić się należy z poglądami, że realizacji tych celów powinno służyć wzmocnienie funkcji interpretacji ogólnych oraz

103 Zob. J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 273-284; W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 461-465; H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Warszawa 2011, s. 161-163.

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

105 H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 162.

zagwarantowanie jednolitego systemu ogólnie dostępnej bazy wydanych interpretacji.¹⁰⁶

3.2. Zaskarżalność indywidualnych interpretacji prawa podatkowego do sądów administracyjnych

W zakresie problematyki dotyczącej indywidualnych interpretacji podatkowych jednym z zasadniczych problemów pozostaje poddanie ich kontroli sądowej (art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. oraz art. 14c § 3 o.p.) zarówno w aspekcie formalnym, jak i zastosowanych w nich przepisów materialnego prawa podatkowego.¹⁰⁷ Spowodowało to znaczne obciążenie sądów administracyjnych liczbą rozpoznawanych skarg na indywidualne interpretacje oraz skarg kasacyjnych od wyroków wydanych w tych sprawach wnoszonych zarówno przez podatników, jak i organy interpretacyjne.¹⁰⁸ Wpłynęło to również na znaczne wydłużenie, sięgające dwóch lat, okresu oczekiwania na rozpoznanie sprawy, szczególnie

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

107 Zob. uchwała NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., sygn. akt I FPS 1/06, ONSAiWSA 2007, nr 2, poz. 27, w której 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.”

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

przez Naczelny Sąd Administracyjny. Oceniając tę sytuację krytycznie, podkreślano, że w założeniu indywidualna interpretacja ma za zadanie dać podatnikowi pewność w zakresie prawidłowości dokonywanych przez niego rozliczeń podatkowych, jednak w praktyce przedłużające się postępowanie w tym przedmiocie tylko pogłębia niepewność, gdyż podatnik nie wie, w jaki sposób powinien interpretować przepisy. Długotrwałe oczekiwanie na rozstrzygnięcie w sprawie skutkuje nierzadko utratą przez podatnika płynności finansowej, np. w sytuacji, gdy oczekuje on na stwierdzenie nadpłaty podatku w znacznej kwocie lub wydanie interpretacji potwierdzającej jego stanowisko co do rozumienia przepisów kluczowych z jego punktu widzenia, przykładowo w zakresie stawek podatku od towarów i usług.¹⁰⁹

3.2.1. Charakter prawny indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego

Wydanie interpretacji załatwia tylko daną sprawę interpretacyjną, polegającą na udzieleniu informacji o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego, co samoistnie nie oddziałuje bezpośrednio na prawa i obowiązki zainteresowanego uzyskaniem interpretacji. Interpretacja przepisów prawa podatkowego zaczyna działać w obszarze praw i obowiązków podmiotu materialnego prawa podatkowego, kiedy i jeżeli ten do niej się zastosuje, natomiast zastosowanie się do interpretacji nie jest składnikiem ich treści oraz wydawania i nie jest obowiązkiem zainteresowanego. Pismo uprawnionego organu podatkowego, stanowiącego w rozważanym kontekście organ interpretacyjny, zawiera tylko informację o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego, nie zaś rozstrzygnięcie o jego stosowaniu.

Złożenie wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przez podmiot zainteresowany co do zasady powoduje powstanie wyłącznie stosunku procesowego. O zaistnieniu stosunku o charakterze materialnym można natomiast rozważać dopiero w przypadku zastosowania się przez zainteresowanego do interpretacji indywidualnej. W takiej bo-

wydanych w sprawach kontroli indywidualnych interpretacji podatkowych, <http://www.nsa.gov.pl>

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

wiem sytuacji pojawiają się wzajemne prawa i obowiązki organu podatkowego oraz adresata indywidualnej interpretacji uregulowane w przepisach prawa podatkowego materialnego, a mianowicie w art. 14k, art. 14l, art. 14m o.p.

Analizę obowiązujących aktualnie regulacji prawnych dotyczących pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego przeprowadził w swoim orzecznictwie Naczelny Sąd Administracyjny.¹¹⁰ W uzasadnieniu uchwały z dnia 7 lipca 2014 r., sygn. akt II FPS 1/14, NSA wyjaśnił, że indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego to forma zewnętrznego, jednostronnego działania administracji podatkowej, jak również czynność uprawnionych organów wykonujących administrację publiczną, która nie ma charakteru władczego rozstrzygnięcia i nie stanowi załatwienia sprawy w zakresie realizacji praw i obowiązków podatkowych zainteresowanego. Należy szczególnie podkreślić, że zastosowanie się podmiotu prawa do treści wydanej interpretacji, a nie jej udzielenie i wydanie, tworzy związaną z nią ochronę prawną. Jest to działanie niewładcze, informujące o obowiązującym prawie, a mówiąc ściślej, o uzasadnionych możliwościach jego stosowania, które prowadzić ma do jednolitości stosowania oraz do przestrzegania prawa podatkowego, przekonując do tego i przedstawiając w tym zakresie określone propozycje. Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane są w specjalnie w tym celu uregulowanej w rozdziale 1a Działu II o.p. procedurze, której prawidłowe przeprowadzenie daje wynik w postaci wydania i następnie doręczenia pisma zawierającego urzędową informację o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego.

Z kolei w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 września 2014 r., sygn. akt K 49/12,¹¹¹ oceniając charakter praw-

110 Zob. uchwała NSA z dnia 7 lipca 2014 r., sygn. akt II FPS 1/14, ONSAiWSA 2015, nr 1, poz. 3. W uchwale wyjaśniono, że „Unormowanie zawarte w art. 134 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.) nie ma zastosowania w przypadku zaskarżenia do sądu administracyjnego indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.”

111 Zob. wyrok TK z dnia 25 września 2014 r., sygn. akt K 49/12, OTK-A 2014, nr 8, poz. 94. W wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „Art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749, 1101, 1342 i 1529, z 2013 r. poz. 35, 1027, 1036, 1145, 1149 i 1289 oraz z 2014 r. poz. 183, 567 i 915), rozumiany w ten sposób, że pojęcie «niewydanie interpretacji» nie oznacza braku jej doręczenia w terminie określonym w art. 14d powołanej ustawy, jest zgodny z zasadą zaufania obywateli do pań-

ny interpretacji, stwierdzono, że interpretacje indywidualne prawa podatkowego nie kształtują same przez się w sposób władczy praw ani obowiązków podatnika i nie determinują jego sytuacji prawnej. Stanowią jedynie swoisty „drogowskaz” czy też „deklarację poglądów” aparatu fiskalnego na przedstawione zagadnienie prawne i dopiero późniejsze autonomiczne decyzje podatnika (płatnika, inkasenta) mogą rodzić określone skutki. Konsekwencją udzielenia informacji podatkowej nie jest w żadnej mierze konkretyzacja przysługującego podatnikowi uprawnienia lub ciążącego na nim obowiązku, bo zarówno przedmiot opodatkowania, jak i zakres obowiązku podatkowego i moment jego powstania oraz stawki podatkowe określone są ustawami podatkowymi. Tym samym czynności organów podatkowych, polegające na informowaniu „o zakresie stosowania prawa”, nie mogą prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia. Podkreślono również, że ażeby instytucja interpretacji indywidualnej mogła dobrze spełniać swoją rolę, konieczna jest urzędowa forma zakomunikowania zainteresowanemu, że interpretacja została wydana (sporządzona i podpisana) w terminie określonym w art. 14d o.p., oraz o tym, czy ma ona charakter pozytywny czy negatywny. Co więcej, taka urzędowa informacja powinna dotrzeć do adresata jeszcze przed upływem trzech miesięcy od dnia złożenia wniosku o interpretację podatkową, niezależnie od obowiązku późniejszego jej zakomunikowania zgodnie z przepisami.¹¹²

3.2.2. Spory co do modelu sądowej kontroli indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego

Opisany charakter prawny czynności organów podatkowych, polegający na informowaniu „o zakresie stosowania prawa”, nie może prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia. Uwzględniając przedstawione powyżej rozważania, uzasadnione jest stanowisko, zgodnie z którym indywidualna interpretacja oraz poprzedzające jej wydanie postępowanie znacznie odbiegają od postępowania podatkowego, w którym nastę-

stwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.”

112 Zob. postanowienie sygnalizacyjne TK z dnia 29 października 2014 r., sygn. akt S 5/14.

puje określenie lub ustalenie zobowiązania podatkowego. W zasadzie nie ma tu postępowania dowodowego, a wydane „rozstrzygnięcie” zbliżone jest do swego rodzaju opinii prawnej, oceniającej przedstawione zdarzenie faktyczne (istniejące lub przyszłe), czy też rozwiązania przypadku z zakresu prawa podatkowego, niż do aktu administracyjnego władcy rozstrzygającego o podatkowych prawach lub obowiązkach danego podmiotu.

Z tego względu podnosi się, że za odstąpieniem od sądowej kontroli interpretacji podatkowych przemawia przede wszystkim to, że wydanie interpretacji podatkowej nie mieści się aktualnie w pojęciu „sprawy” w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Wskazana forma działania administracji podatkowej nie determinuje sytuacji prawnej jej adresatów oprócz uprawnienia do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na taką formę działania administracji podatkowej. Mając na uwadze standardy prawa do sądu, można dojść do wniosku, że sądowa kontrola interpretacji indywidualnych nie jest w obowiązującym stanie prawnym nieodzowna. Utrzymywanie stanu prawnego gwarantującego prawo do sądu celem kontroli indywidualnych interpretacji, wobec postępującego wzrostu liczby „realnych” sporów podatkowych rozstrzyganych przez sądy administracyjne, jest równoznaczne z utrzymywaniem stanu inflacji prawa do sądu.¹¹³ Włączenie sądu administracyjnego do procesu związanego z wydawaniem i kontrolą interpretacji indywidualnych, mając na uwadze charakter prawny tej konstrukcji, prowadzi do wypaczenia istoty sądowej kontroli administracji publicznej. Sąd administracyjny obok swojej podstawowej działalności, czyli kontroli zachowań administracji publicznej, którymi mogą one naruszać prawa osób trzecich, został włączony do procesu planowania podatkowego wspierającego zarządzanie ryzykiem podatkowym przez podmioty bierne stosunków podatkowoprawnych. Proces ten ma miejsce jeszcze przed pierwszym etapem stosowania prawa podatkowego przez te podmioty. Sądowa kontrola interpretacji indywidualnych to bowiem w istocie kontrola dotycząca zgodności z prawem wykładni prawa dokonanej

113 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.

w odniesieniu do abstrakcyjnego stanu faktycznego i prawnego, przysługującej i ewentualnej sprawy podatkowej.

Mając na uwadze powyższe spostrzeżenie, można dojść do wniosku, że sąd administracyjny, dokonując weryfikacji indywidualnej interpretacji, nie tylko wchodzi w rolę kontrolowanego organu, zastępując jego oceny co do rozumienia przepisów, ale również wchodzi w rolę doradcy podatkowego.

Z kolei opowiadając się za utrzymaniem sądowej kontroli interpretacji w obecnym kształcie,¹¹⁴ zwracano przede wszystkim uwagę na znaczny odsetek spraw, w których sądy nie podzieliły stanowiska Ministra Finansów. Ponadto podkreślano, że kontrola sądowa administracji ma szczególnie istotne znaczenie z punktu widzenia prawa podatkowego. Obok prawa karnego to ono bowiem najmocniej ingeruje w prawa i wolności obywatelskie, przede wszystkim własność, która zgodnie z Konstytucją RP podlega szczególnej ochronie.

Podnosi się również postulaty zachowania dotychczasowej zaskarżalności indywidualnych interpretacji z jednoczesną zmianą w zakresie modelu sądowej ich kontroli.¹¹⁵ W tym zakresie odwołano się do charakteru indywidualnych interpretacji jako działania niewładczego, informującego o obowiązującym prawie, a mówiąc ściślej, o uzasadnionych możliwościach jego stosowania, które prowadzić ma do jednolitości stosowania oraz do przestrzegania prawa podatkowego, przekonując do tego i przedstawiając w tym zakresie określone propozycje. Interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane są w specjalnie w tym celu uregulowanej w rozdziale 1a Działu II o.p. procedurze, której prawidłowe przeprowadzenie daje wynik w postaci wydania i na-

114 Zob. uzasadnienie projektu ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590, Sejm RP V kadencji druk nr 731). Wyjaśniono, że zmiany w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi stanowią dostosowanie do przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa. Zaproponowano zachowanie obowiązującej zasady zaskarżalności interpretacji indywidualnych do sądu administracyjnego. Rezygnacja z formy decyzji w sprawie interpretacji indywidualnej i wprowadzenie nowego aktu administracyjnego, jakim była pismem na interpretacja indywidualna, wymagało dodania w szczególności art. 3 § 2 pkt 4a. Można zatem dojść do wniosku, że sądowa kontrola indywidualnych interpretacji w obowiązującym stanie prawnym jest konsekwencją tego, że w poprzednio obowiązującym stanie prawnym interpretacje wydawano w formie decyzji i w konsekwencji podlegały one sądowej kontroli.

115 Zob. J. Brolik, *op. cit.*, s. 273-284.

stępnie doręczenia pisma zawierającego urzędową informację o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego.¹¹⁶

Dostrzegając istniejące problemy na tle zaskarżalności do sądów administracyjnych indywidualnych interpretacji, opowiedzieć się jednak należy za utrzymaniem w nowej ordynacji podatkowej rozwiązania, zgodnie z którym tego rodzaju akty niewładczego działania uprawnionych organów podlegają kontroli sądowej (dotychczasowy art. 14c § 3 o.p.). Z kolei model sądowej kontroli tego rodzaju aktów podlegających zaskarżeniu powinien zostać ukształtowany w odpowiednich przepisach regulujących postępowanie przed sądami administracyjnymi.¹¹⁷

3.3. Zwiększenie znaczenia interpretacji ogólnych prawa podatkowego wydawanych przez Ministra Finansów

W zakresie realizacji podstawowych celów nowej ordynacji podatkowej oraz wzmocnienia gwarancji wynikających z obowiązywania interpretacji przepisów prawa podatkowego za celowe należałoby uznać wzmocnienie znaczenia interpretacji ogólnych wydawanych przez Ministra Finansów. W obecnym stanie prawnym na podstawie art. 14a § 1 o.p. Minister Finansów został uprawniony do wydawania na wniosek lub z urzędu interpretacji ogólnej prawa podatkowego. W uprawnieniu tym zawiera się przede wszystkim dążenie do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Istotę tak rozumianej interpretacji ogólnej należy postrzegać głównie z perspektywy zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego.¹¹⁸ W chwili obecnej znaczna liczba interpretacji indywidualnych wpływa na brak przejrzystości rozumienia prawa podatkowego i wątpliwości w jego stosowaniu. Proces ten wymusza wzmocnienie znaczenia interpretacji ogólnych wydawanych przez

116 Zob. wyrok TK z dnia 25 września 2014 r., sygn. akt K 49/12 oraz uchwała NSA z dnia 7 lipca 2014 r., sygn. akt II FPS 1/14.

117 Por. ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. poz. 658). W art. 1 pkt 18 ustawy nowelizującej dodano art. 57a w brzmieniu „Skarga na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.”

118 Zob. J.Brolik, *op. cit.*, s. 70-76.

Ministra Finansów mających charakter porządkujący.¹¹⁹ Propozycje zmiany do art. 14a § 1 o.p. trafnie zmierzają w kierunku zwiększenia roli interpretacji ogólnej, która powinna zawierać w szczególności opis zagadnienia, w świetle którego jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego oraz wyjaśnienie zakresu i stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym. Regulacja ta zapewni możliwość zestawienia treści interpretacji ogólnych z zagadnieniami wskazywanymi we wnioskach o interpretacje indywidualne oraz w wydanych interpretacjach indywidualnych. Interpretacje indywidualne powinny być wydawane w przypadkach, gdy w danym stanie faktycznym nie funkcjonuje interpretacja ogólna. Należy wprowadzić skuteczną prawnie możliwość powoływania się na interpretację ogólną w tożsamym stanie faktycznym. Interpretacja ogólna powinna zawierać opis zagadnienia, w świetle którego wyjaśniono zakres i sposób stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego.¹²⁰ Zapewni to możliwość zestawienia treści interpretacji ogólnych z zagadnieniami wskazywanymi we wnioskach o interpretacje indywidualne. W przypadku zbieżności wniosku o interpretację indywidualną z treścią aktualnej interpretacji ogólnej wydanej w tym samym stanie prawnym zainteresowany jej wydaniem otrzyma potwierdzenie możliwości zastosowania się do interpretacji ogólnej, bez konieczności wydawania interpretacji indywidualnej. Przyjęte rozwiązanie zapewni wyeliminowanie rozbieżnych interpretacji odnoszących się do tego samego stanu faktycznego oraz konieczność wielokrotnego występowania o udzielenie indywidualnej interpretacji w tym samym stanie faktycznym.

W ramach przyjętych rozwiązań dotyczących interpretacji ogólnych należy wprowadzić możliwość pytań prawnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wprowadzenie tego rodzaju rozwiązania wymaga równoległej zmiany w ustawie – Prawo o postępowaniu przed

119 Zob. uzasadnienie Projektu Rządowego zmiany Ordynacji podatkowej – Sejm RP VII kadencji, druk nr 3462.

120 W art. 62 Modelowego kodeksu podatkowego CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – w wersji z 1997 r. (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>) wskazuje się, że zakresem przedmiotowym interpretacji ogólnych mogą być objęte zarówno przepisy ogólnego prawa podatkowego, jak regulacje, które dotyczą funkcjonowania podatków, jeśli pozostają one w zakresie działania organów podatkowych.

sądami administracyjnymi (Dział VI Uchwały NSA – art. 264 § 2). Przesłankę wystąpienia przez Ministra Finansów z pytaniem prawnym stanowić będzie wyłonienie się w toku wydawania interpretacji ogólnej poważnych wątpliwości na tle rozbieżnego orzecznictwa sądów administracyjnych. Zagadnienie to może budzić kontrowersje ze względu na „uprzywilejowanie” Ministra Finansów. Uprawnienie przyznane Ministrowi Finansów do występowania z pytaniami prawnymi do NSA stanowi wyłącznie o dalszym wzmocnieniu interpretacji ogólnych. Na tym etapie powinno ostatecznie dochodzić do rozwiązywania problemów wykładni przepisów materialnego prawa podatkowego. Zapobieganie to powstawaniu licznych sporów przed sądami administracyjnymi na etapie kontroli indywidualnych interpretacji oraz ograniczy kształtowanie rozbieżnego orzecznictwa sądowego na tym etapie kontroli sądowej. W praktyce, o czym świadczą dotychczasowe pytania kierowane przez składy orzekające NSA, rozbieżne orzecznictwo sądów na tle indywidualnych interpretacji prowadziło do podjęcia uchwał przez NSA dopiero wobec wielu tego rodzaju spraw zawisłych przed tym sądem.¹²¹ Do tego aspektu sprawy jednoznacznie nawiązywał również Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego.¹²² Wyjaśniano, że została spełniona przesłanka do wystąpienia z wnioskiem o podjęcie uchwały abstrakcyjnej, gdyż stosowanie określonych przepisów prawnych wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, i to rozbieżności o charakterze istotnym. Podkreślił, że polaryzacja stanowisk Naczelnego Sądu Administracyjnego może wpływać na pogłębianie się omówionych rozbieżności w ramach kontroli sądowoadministracyjnej sprawowanej przez wojewódzkie sądy administracyjne, co jest tym bardziej prawdopodobne z tego względu, że wywołujące wątpliwości przepisy ustawy o podatku od towarów i usług w dalszym ciągu stanowią obowiązujące prawo. Istniejący stan orzecznictwa negatywnie może też wpływać na realizację obowiązków ministra właściwego do spraw fi-

121 Zob. przykładowo uchwały NSA z dnia 24 stycznia 2011 r., sygn. akt II FPS 6/10; z dnia 16 stycznia 2012 r., sygn. akt II FPS 1/11; z dnia 25 czerwca 2012 r., sygn. akt II FPS 2/12; z dnia 24 czerwca 2013 r., sygn. akt I FPS 2/13; z dnia 21 października 2013 r., sygn. akt I FPS 4/13 oraz sygn. akt I FPS 5/13.

122 Wniosek Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 listopada 2012 r., L.dz. BO-4660-44/12 o podjęcie uchwały wyjaśniającej w sprawie o sygn. akt I FPS 2/13.

nansów publicznych w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego.

Na tym tle również za usprawiedliwione należy uznać pozostawienie niezaskarżalności do sądów administracyjnych tego rodzaju interpretacji. W przeciwieństwie do interpretacji indywidualnych w przypadku interpretacji ogólnych nie można mówić o sprawie administracyjnej, stronach postępowania, a konsekwencji podmiotach potencjalnie uprawnionych do wnoszenia skargi do sądu administracyjnego. Wydanie interpretacji ogólnej prawa podatkowego nie mieści się w pojęciu „sprawy” w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Wskazana forma działania administracji podatkowej nie determinuje sytuacji prawnej jej indywidualnych adresatów.

3.4. Centralizacja procesu wydawania interpretacji

Poprawa efektywności oraz jakości wydawanych interpretacji wymaga stworzenia nowoczesnego, sprawnego ogólnokrajowego punktu jednolitej informacji na temat podatków dla podatników i pracowników administracji podatkowej. Stanowić on będzie również gwarancję jednolitych procedur oraz standardów w zakresie udzielania indywidualnych interpretacji. Proces ten został zainicjowany propozycją utworzenia w strukturze administracji podatkowej Biura Krajowej Informacji Podatkowej.¹²³ Na mocy nowelizacji ustawy – Ordynacja podatkowa zaproponowanej w projekcie rządowym ustawy o administracji podatkowej, że nastąpi wyodrębnienie dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej jako organu podatkowego właściwego w sprawach dotyczących wydawania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego. Jak wyjaśniono, uzasadnieniem dla utworzenia tego rodzaju wyspecjalizowanego organu administracji podatkowej jest fakt, iż obecnie funkcjonujące biura Krajowej Informacji Podatkowej usytuowane są aż w pięciu izbach skarbowych, co odbija się niekorzystnie na jednolitości i jakości wydawanych indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielanych informacji podatkowych. W związku z tym, iż obecnie biura Krajowej Informacji Podatkowej usytuowane są w strukturze izb skarbowych, uniemożliwia to efek-

123 Zob. projekt rządowy ustawy o administracji podatkowej (Sejm VII kadencji druk nr 3320) – uchwalony przez Sejm na posiedzeniu w dniu 27 maja 2015 r.

tywne wykorzystanie posiadanych zasobów osobowych i rzeczowych oraz ich alokację w zależności od aktualnych potrzeb. Ponadto Krajowa Informacja Podatkowa, jako podstawowe centrum kompetencyjne administracji podatkowej w zakresie udzielania informacji podatkowej, powinna mieć strukturę organizacyjną przystosowaną do pełnienia funkcji głównego źródła wiedzy na temat stosowania przepisów prawa podatkowego, wskazującego pozostałym jednostkom organizacyjnym administracji podatkowej prawidłową wykładnię przepisów prawa podatkowego. Spójny system informacji podatkowej dla całej administracji podatkowej może powstać pod patronatem Krajowej Informacji Podatkowej tylko wtedy, kiedy będzie ona funkcjonować jako scentralizowana, niezależna instytucja, skutecznie i efektywnie zarządzająca swoimi zasobami. Stąd też wyodrębnienie w strukturze administracji podatkowej dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej pozwoli na wprowadzenie jednolitych zasad zarządzania i skutecznego nadzoru nad realizacją zadań Biura Krajowej Informacji Podatkowej. Ustanowienie zaś go dodatkowo organem podatkowym wpłynie na poprawę jakości i jednolitości wydawanych interpretacji podatkowych.

Poza propozycjami zawartymi w tej ustawie wzmocnienie centralnego systemu wydawania interpretacji powinno objąć również tego rodzaju interpretacje w odniesieniu do podatków stanowiących dochody samorządowe. Po pierwsze, w aktualnym stanie tego rodzaju rozwiązanie stosowane jest w odniesieniu do stanowiących dochody gmin podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn oraz podatku dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej. Po drugie, Minister Finansów odpowiedzialny za sprawność systemu udzielania interpretacji również obecnie sprawuje nadzór nad wydawaniem interpretacji, w tym korzysta z uprawnienia do wydawania interpretacji ogólnych oraz zmiany interpretacji indywidualnych (art. 14a § 1 oraz art. 14e § 1 o.p.).

Centralizacja procesu wydawania interpretacji indywidualnych od 2007 r. miała m.in. zapobiec rozbieżnemu stosowaniu prawa podatkowego oraz doprowadzić do stworzenia jednolitej bazy wiedzy o tych interpretacjach. Ten proces nie objął interpretacji wydawanych przez podatkowe organy samorządowe. Efektem jest brak wiedzy o tym, jaka ilość tego rodzaju interpretacji jest wydawana oraz jaka jest ich treść.

Proponowane rozwiązanie nie naruszy samodzielności finansowej gmin. Obowiązujące ustawy określają tryb i zasady ustalania przez jednostki samorządu terytorialnego wysokości podatków, a także opłat lokalnych.¹²⁴ Z kolei art. 168 Konstytucji RP traktuje o władztwie podatkowym samorządu terytorialnego, ale tylko w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych. W tym zakresie gmina może ustalać wysokość tych danin; tak więc wspomniane władztwo podatkowe samorządu terytorialnego jest ograniczone i tylko w małym stopniu samorząd ma wpływ na ustalanie wysokości danin. Akty prawa miejscowego mogą w szczególności określać stawki podatków i innych opłat, ustawodawca musi jednak wyznaczyć zakres swobody regulacyjnej przysługującej upoważnionym organom. Zważywszy jednak na kateryczne brzmienie art. 217 Konstytucji RP, gwarancyjną funkcję art. 84 Konstytucji RP i brak innej niż art. 168 Konstytucji RP regulacji odnoszącej się do realizacji władztwa daninowego przez jednostki samorządu terytorialnego, należy uznać, że to organ władzy ustawodawczej rozstrzyga o ustanowieniu podatków i opłat, o nadaniu im charakteru lokalnego oraz granicach, w jakich jednostki samorządu terytorialnego mogą zrealizować prawo do ustalania wysokości tych podatków i opłat. W granicach wyznaczonych przez zasadę decentralizacji, zastrzeżenie na poziomie konstytucyjnym dla jednostek samorządu terytorialnego kompetencji do stanowienia o wysokości podatków lub opłat lokalnych należy rozumieć jako przekazanie – przyznanie, a nie przekazanie – przeniesienie, wykonywania kompetencji prawodawczej o określonej treści. Przyznanie to musi odpowiadać wymaganiom stawianym przez konstytucyjną koncepcję źródeł prawa (art. 87 ust. 2, art. 88 ust. 1, art. 94 Konstytucji).¹²⁵ Równocześnie jak dowodzi orzecznictwo sądowe, główne spory interpretacyjne koncentrują się na wykładni przepisów poszczególnych ustaw podatkowych.¹²⁶ Zatem interpretacja tych przepisów przez Ministra Finansów i tak sprawującego ogólny nadzór w sprawach podatkowych nie może zostać zakwalifikowana jako ograniczenie autonomii gmin, które zachowują uprawnienie przewidziane w art. 168 Konstytucji.

124 Por. np. art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 849 ze zm.).

125 Por. wyrok TK z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt K 17/12.

126 Por. uzasadnienie wyroku TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

3.5. Wybrane zagadnienia procesowe związane z wydaniem oraz zaskarżalnością do sądu indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego

3.5.1. Uwagi ogólne

Specyfika wprowadzonych z dniem 1 lipca 2007 r. indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego jako aktu niewładczego działania administracji podatkowej wynika z przyjętego założenia, że mają one pełnić dwojakiego rodzaju funkcje, a mianowicie informacyjną oraz gwarancyjną.¹²⁷ Założenie to w zakresie funkcji informacyjnej zostało zrealizowane w art. 14b § 1 oraz art. 14c § 1 i 2 o.p. Natomiast funkcję gwarancyjną interpretacji indywidualnych zapewniono, wprowadzając przepisy o tzw. „nieszkodzeniu” podmiotowi, który zastosował się do wydanej interpretacji (art. 14k § 1 i 3, art. 14m oraz art. 14n o.p.). Ze swej istoty wydanie interpretacji indywidualnej powinno zatem oznaczać, że zainteresowany pozna zapatrywania organu podatkowego w zakresie rozumienia określonych przepisów prawa podatkowego na tle stanu faktycznego opisanego we wniosku, jak również to, że będzie miał realną możliwość powołania się na to stanowisko w razie ewentualnych sporów z organami podatkowymi. W interesie wnioskodawcy i w zgodzie z funkcjami interpretacji indywidualnej jest przedstawienie wyczerpującego i dokładnego opisu zaistniałych lub przyszłych zdarzeń w sposób, który je właściwie konkretyzuje. Bez niego mogłaby bowiem zostać zrealizowana wyłącznie funkcja informacyjna, i to w znacznym uproszczeniu, a nie funkcja gwarancyjna interpretacji indywidualnej.

Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego można określić jako formę odpłatnego uzyskania informacji i urzędowego poświadczenia, że opisany we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej stan faktyczny (rzeczywisty lub projektowany) jest w ocenie organu zobowiązanego do wydania interpretacji zgodny z prawem obowiązującym w dniu wydania interpretacji.¹²⁸ Interpreta-

127 Por. wyroki NSA z dnia 6 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2616/11; z dnia 27 września 2013 r., sygn. akt II FSK 330/12 i II FSK 334/12; z dnia 6 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 201/13 (dostępne w systemie CBOSA na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

128 Zob. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, wyd. 3, Warszawa 2008, s. 228 i n.

cje indywidualne stanowią formę wyrażenia stanowiska, w jaki sposób należy interpretować oraz stosować przepisy prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, w sytuacji faktycznej, w której znajduje się podatnik lub może znaleźć się osoba zainteresowana. Jej istotą jest zatem dokonanie podatkowej kwalifikacji konkretnego lub abstrakcyjnego stanu faktycznego opisanego przez podatnika.¹²⁹ Należy przypomnieć, że celem powstania instytucji indywidualnej interpretacji podatkowej jest złagodzenie ryzyka podatkowego związanego z realizacją przez podatnika przedsięwzięć w obrocie prawnym w wyniku wyczerpującego wyjaśnienia i kwalifikacji prawnej przez organy podatkowe następstw działań podatnika.¹³⁰ Rzetelne wykonanie przez organ administracji obowiązku interpretacyjnego to przede wszystkim określanie konsekwencji prawnych ustalonego stanu faktycznego i wiązanie stanu faktycznego z odpowiednią normą prawną. Trzeba mieć świadomość, że stabilne, przewidywalne prawo podatkowe jest jednym z najistotniejszych elementów prowadzenia działalności gospodarczej, umożliwia bowiem planowanie działań przedsiębiorcy oraz w znacznym stopniu determinuje podejmowanie przez niego decyzji.¹³¹

Z podanych powodów w procesie wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego istotnego znaczenia nabiera przedstawienie przez zainteresowanego w złożonym wniosku o jej wydanie zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego (art. 14b § 2 i 3 o.p.). Organ dokonuje bowiem oceny stanu faktycznego przedstawionego przez zainteresowanego. Nie ma natomiast możliwości jego modyfikowania lub weryfikowania z danymi rzeczywistymi oraz prowadzenia w tym zakresie postępowania dowodowego co do stanu przedstawionego przez zainteresowanego we wniosku. Nie ma również obowiązku rozważania sytuacji wykraczających poza przedstawiony stan faktyczny.¹³² Organ może natomiast wezwać zainteresowanego do uzupełnienia przedstawionego stanu zawartego we wniosku o brakujące elementy, konieczne do wydania indywidualnej interpreta-

129 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007.

130 Zob. C. Kosikowski, *Komentarz do art. 14(a) ustawy Ordynacja podatkowa oraz wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1239/07*, publik. CBOSA.

131 Por. uzasadnienie z dnia 16 listopada 2006 r. do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Sejm RP V kadencji, druk nr 731.

132 Por. A. Hanusz, *Działanie organów budżące zaufanie*, „Prawo i Podatki” 2013, nr 8, s. 18-19.

cji. Użyte w art. 14b § 3 o.p. ustawowe określenie „wyczerpująco” należy rozumieć jako przedstawienie danego zagadnienia wszechstronnie, dogłębnie, szczegółowo, gruntownie i dokładnie, a zatem w taki sposób, by zainteresowany mógł zająć stanowisko w stosunku do prezentowanego stanu rzeczy, zaś organ podatkowy na tej podstawie udzielić jednoznacznej odpowiedzi w odniesieniu do konkretnego zdarzenia przyszłego lub obecnego. Ze swej istoty wydanie interpretacji indywidualnej powinno zatem oznaczać, że zainteresowany pozna zapatrywania organu podatkowego w zakresie rozumienia określonych przepisów prawa podatkowego na tle stanu faktycznego opisanego we wniosku, jak również to, że ów zainteresowany będzie miał realną możliwość powołania się na to stanowisko w razie ewentualnych sporów z organami podatkowymi. W interesie wnioskodawcy i w zgodzie z funkcjami interpretacji indywidualnej jest przedstawienie wyczerpującego i dokładnego opisu zaistniałych lub przyszłych zdarzeń, w sposób, który je właściwie konkretyzuje. Bez niego mogłaby bowiem zostać zrealizowana wyłącznie funkcja informacyjna, i to w znacznym uproszczeniu, a nie funkcja gwarancyjna interpretacji indywidualnej.¹³³

Na tle przedstawionych zasad wydawania indywidualnych interpretacji powstało szereg zagadnień spornych, które znajdują swoje odzwierciedlenie w bogatym orzecznictwie sądowym. Wobec tego, że tego rodzaju problemy w stosowaniu obowiązujących przepisów tylko w części znalazły rozwiązanie poprzez ich nowelizację, należy również na ten aspekt zwrócić uwagę przy konstrukcji przepisów nowej ordynacji podatkowej.

3.5.2. Zakaz pogarszania sytuacji skarżącego w postępowaniu związanym z kontrolą sądową indywidualnych interpretacji

Orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące stosowania zakazu orzekania na niekorzyść skarżącego (art. 134 § 2 p.p.s.a.), odnoszące się do interpretacji indywidualnych wydawanych na podstawie przepisów ustawy ordynacja podatkowa obowiązujących do dnia 1 lipca 2007 r., było jednolite.¹³⁴ Po zmianie przepisów dotyczących wyda-

133 Zob. wyrok NSA z dnia 10 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 103/13, CBOSA.

134 Por. wyroki: NSA z dnia 24 marca 2011 r., sygn. akt I FSK 459/10 oraz sygn. akt I FSK 343/10, CBOSA.

wania interpretacji indywidualnych, początkowo orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące kwestii przestrzegania zakazu *reformationis in peius* również pozostawało jednolite.¹³⁵ W 2012 r. wykształciły się jednak dwie linie orzecznicze: odnoszące się *explicite* do kwestii braku możliwości stosowania zakazu *reformationis in peius* w postępowaniu sądowoadministracyjnym. W części wyroków NSA podtrzymano pogląd o obowiązywaniu zasady orzekania wprowadzonej w art. 134 § 2 p.p.s.a.¹³⁶ Odmienny pogląd wyrażono w tych wyrokach, w których w odniesieniu do kontroli sądowej indywidualnych interpretacji stwierdzono, że zakaz, o którym mowa w tym przepisie nie obowiązuje.¹³⁷ Rozstrzygając w drodze uchwały powstałe wątpliwości prawne w zakresie stosowania zakazu *reformationis in peius* w postępowaniu sądowoadministracyjnym ze skargi na interpretację indywidualną, NSA stwierdził, że „Unormowanie zawarte w art. 134 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.) nie ma zastosowania w przypadku zaskarżenia do sądu administracyjnego indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego”.¹³⁸ W uzasadnieniu uchwały, odwołując się do specyfiki aktu, jaki stanowi indywidualna interpretacja, wyjaśniono, że na podstawie art. 134 § 2 p.p.s.a. sąd administracyjny nie może wydać orzeczenia na niekorzyść skarżącego, chyba że stwierdzi naruszenie prawa skutkujące stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności. Przytoczona regulacja prawna w ocenie NSA nie jest adekwatna do zaskarżonych skargą sądowoadministracyjną indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, ponieważ w jakimkolwiek przypadku, niezależnie od rodzaju i znaczenia stwierdzonego naruszenia prawa, sąd administracyjny nie będzie mógł stwierdzić nieważności zaskarżonej interpretacji. Odmienny pogląd, zgodnie z którym w przypadku stwierdzenia naruszenia prawa skutkującego stwierdzeniem nieważności interpretacji sąd powinien

135 Por. wyroki: NSA z dnia 18 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 884/10; z dnia 10 listopada 2011 r., sygn. akt I FSK 188/11; z dnia 21 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 440/10; z dnia 17 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2114/10, CBOSA.

136 Por. wyroki NSA z dnia 17 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2114/10; z dnia 29 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1523/10, CBOSA.

137 Por. wyroki NSA z dnia 5 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1475/10; z dnia 27 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2608/10, CBOSA.

138 Por. uchwała NSA z dnia 7 lipca 2014 r., sygn. akt II FPS 1/14, CBOSA.

uchylić interpretację, a nie stwierdzać jej nieważność, byłby nieuprawniony, ponieważ żadnego naruszenia prawa nie można zaliczyć do kategorii wad prawnych skutkujących stwierdzeniem nieważności interpretacji indywidualnej z tego powodu, że nie zostały one przewidziane i w wymieniony sposób zakwalifikowane w regulacjach prawnych postępowania w przedmiocie wydawania, zmiany czy też sądowej kontroli interpretacji. Prawidłowe – pełne – zastosowanie rzeczywistej treści normy prawnej zawartej w art. 134 § 2 p.p.s.a. jest niemożliwe, jeżeli sąd administracyjny nie ma podstaw prawnych do stwierdzenia nieważności wyniku zaskarżonej czynności w postaci indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Poruszanej problematyki nie obejmują zmiany w procedurze sądownoadministracyjnej wprowadzone przez ustawę z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.¹³⁹

3.5.3. Obowiązywanie tzw. „milczących indywidualnych interpretacji”

W procesie doskonalenia procesu wydawania indywidualnych interpretacji należy uwzględnić wskazania wynikające z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 września 2014 r. w sprawie K 49/12. W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny orzekł, że „Art. 140 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.), rozumiany w ten sposób, że pojęcie «niewydanie interpretacji» nie oznacza braku jej doręczenia w terminie określonym w art. 14d powołanej ustawy, jest zgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.” Kończąc trwający od początku obowiązywania tej regulacji spór dotyczący skutków „milczących interpretacji”, Trybunał Konstytucyjny sformułował wskazania odnoszące się do potrzeby zmiany obowiązujących przepisów. Trybunał uznał, że oceniane unormowanie – w kształcie nadanym w uchwale NSA o sygn.

139 Por. ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. poz. 658).

akt II FPS 7/09 – nie stanowi rozwiązania optymalnego.¹⁴⁰ U podstaw interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego leżą istotne wartości. Występujący z wnioskiem o jej uzyskanie pragnie na podstawie odpowiedzi organu państwa w sprawach zawilego prawa podatkowego oprzeć swoje postępowanie i działa w zaufaniu, że taka odpowiedź zostanie mu udzielona w terminie trzech miesięcy od dnia złożenia wniosku. Organ natomiast – w odpowiedzi – przekazuje wnioskodawcy wiedzę, na której opiera swoją decyzję. Ażeby instytucja interpretacji indywidualnej mogła dobrze spełniać swoją rolę, konieczna jest, w opinii Trybunału, urzędowa forma zakomunikowania zainteresowanemu, że interpretacja została wydana (sporządzona i podpisana) w terminie określonym w art. 14d o.p. oraz czy ma ona charakter pozytywny, czy negatywny. Co więcej, taka urzędowa informacja powinna dotrzeć do adresata jeszcze przed upływem trzech miesięcy od dnia złożenia wniosku o interpretację podatkową, niezależnie od obowiązku późniejszego jej zakomunikowania zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej o doręczeniach (rozdział 5 Działu IV w związku z art. 14h). Brak takiego ustawowego rozwiązania jest wadą rozważanej instytucji, której wyeliminowanie Trybunał sygnalizuje Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej. Podkreślono, że usunięcie przez ustawodawcę sygnalizowanej luki w prawie jest niezbędne dla zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej.¹⁴¹ Nie jest zadaniem Trybunału wskazywanie konkretnych rozwiązań prawnych służących zapewnieniu podatnikowi, przed upływem terminu wyznaczonego w art. 14d o.p., informacji o wydaniu w jego sprawie interpretacji podatkowej oraz o pozytywnym lub negatywnym jej charakterze. Niemniej jednak nieistnienie unormowań w tym zakresie nie gwarantuje optymalnej ochrony interesów podatnika.¹⁴²

140 Pełny skład Izby Finansowej NSA podjął uchwałę z 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FPS 7/09, przyjmując, że „W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 lipca 2007 r. pojęcie «niewydanie interpretacji» użyte w art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy.” ON-SAIWSA 2010, nr 3, poz. 38, OSP 2010, nr 4, poz. 39.

141 Por. art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 102, poz. 643 ze zm.).

142 Por. postanowienie sygnalizacyjne Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 października 2014 r., sygn. akt S 5/14.

Zmian w art. 14o o.p. postulowanych przez Trybunał Konstytucyjny nie przewidziano w procedowanym obecnie w Sejmie RP projekcie nowelizacji ustawy Ordynacja podatkowa.¹⁴³

3.5.4. Wezwanie do usunięcia naruszenia prawa jako warunek wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 52 § 3 oraz art. 53 § 2 p.p.s.a.)

W ordynacji podatkowej brak jest przepisu potwierdzającego wprost prawo wnioskodawcy do zaskarżenia wydanej interpretacji indywidualnej. Pośrednio wyraża to prawo przepis art. 14c § 3, który nakazuje, aby w interpretacji znalazło się pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Natomiast bezpośrednio na prawo to wskazuje przepis art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. Prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego dotyczy także zmienionej interpretacji indywidualnej oraz tzw. bezczynności organu (art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a.). W świetle art. 52 § 3 p.p.s.a. złożenie skargi na wydaną interpretację indywidualną musi poprzedzać wezwanie, skierowane na piśmie do organu, który wydał interpretację, do usunięcia naruszenia prawa w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć się o wydaniu interpretacji. Wystosowanie wezwania jest obligatoryjne i pominięcie go naraża skarżącego na odrzucenie skargi przez sąd administracyjny.¹⁴⁴ Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu wezwanego do usunięcia naruszenia prawa, a w przypadku nieudzielenia takiej odpowiedzi – 60 dni od dnia wezwania do usunięcia naruszenia prawa (art. 53 § 2 p.p.s.a.).

Pierwszy pojawiający się na tle wskazanych przepisów problem dotyczący charakteru terminu wskazanego art. 52 § 3 p.p.s.a. został wyjaśniony w orzecznictwie sądowym poprzez stwierdzenie, że czternaśdniowy termin wezwania na piśmie właściwego organu do usunięcia naruszeń prawa, o którym mowa w tym przepisie, jest terminem prawa procesowego i podlega przywróceniu w razie jego przekroczenia.¹⁴⁵ Powodem powstałych w tym zakresie wątpliwości była treść regulacji

143 Zob. Rządowy Projekt ustawy o zmianie ustaw – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – Sejm RP VII kadencji druk nr 3462.

144 Wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2010 r., II FSK 570/10., CBOSA

145 Wyroku składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 marca 2011 r., sygn. akt I FPS 5/10, ONSA-iWSA 2011, nr 3, poz. 50,

zawartej w art. 14h o.p., który wśród przepisów rozdziału 7 Działu IV ordynacji podatkowej, stosowanych odpowiednio w wypadku wymienionych interpretacji prawa podatkowego, nie wymienia art. 162 o.p. ani art. 163 o.p., normujących instytucje przywrócenia terminu. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że przepisy art. 32 ust. 1, art. 45 ust. 1 oraz art. 78 Konstytucji RP przemawiają za dopuszczeniem stosowania w drodze analogii art. 162 oraz 163 o.p. Zdaniem NSA wyrażone w powołanych przepisach zasady konstytucyjne (zasada równości, prawa do sądu oraz do prawidłowej procedury) stanowią w konkretnym przypadku należytą podstawę do usunięcia luki w przepisach prawa przez rozszerzenie zakresu odesłania przewidzianego w art. 14h o.p. w sposób wykraczający poza granice wyznaczone słowną treścią tego przepisu.¹⁴⁶

Kolejny problem, który nie doczekał się tak jednoznacznego rozstrzygnięcia w orzecznictwie sądowym, dotyczy terminu wniesienia skargi do sądu w przypadku wezwania organu do usunięcia naruszenia prawa (art. 53 § 2 p.p.s.a). Należy przypomnieć, że z treści art. 52 § 3 p.p.s.a. wynika, iż wezwanie organu do usunięcia naruszenia prawa w nim przewidziane nie jest instytucją postępowania administracyjnego, lecz formalnym wymogiem wniesienia skargi. Istotą i celem tej instytucji jest stworzenie dodatkowych możliwości autorewizji działania organu administracji publicznej, który podjął akt lub dokonał kwestionowanej czynności, i to tylko i wyłącznie w związku z zagrożeniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego.¹⁴⁷ Na tle obowiązującej regulacji w orzecznictwie sądowym przyjmowano, że w przypadku zastosowania trybu wezwania do usunięcia naruszenia prawa i nieudzielenia przez organ odpowiedzi na to wezwanie, skargę do sądu administracyjnego można wnieść między trzydziestym a sześćdziesiątym dniem, licząc od dnia wniesienia wezwania; natomiast jeżeli odpowiedź zostanie udzielona – termin do wniesienia skargi wynosi trzydzieści dni od dnia doręczenia odpowiedzi.¹⁴⁸ Wyjaśniono, że przyjęcie jako jego konsekwencji interpretacji art. 53 § 2 p.p.s.a., iż skarżący ma jedynie obo-

146 Por. W. Sawczyn, A. Skoczylas, glosa aprobująca do wyroku NSA z dnia 14 marca 2011 r., I FPS 5/10, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2011, z. 12, s. 883 i n.

147 Zob. T. Woś, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, praca zbiorowa, Warszawa 2008, s. 275; podobnie wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 497/10, CBOSA.

148 Por. wyrok NSA z dnia 10 września 2014 r., sygn. akt II FSK 2715/12, CBOSA.

wiązek wezwania organu do usunięcia naruszenia prawa, nie jest natomiast zobowiązany czekać na odpowiedź organu, czyniłoby całkowicie zbędną procedurę wzywania do usunięcia naruszenia prawa w ramach postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej. Prowadziłoby to również do wszczynania postępowania sądowoadministracyjnego także w sytuacji, gdy organ zmienił stanowisko wyrażone w zaskarżonej interpretacji. Co więcej, jako niepotrzebną należałoby również ocenić pierwszą część art. 53 § 2 p.p.s.a. mówiącą o trzydziestodniowym terminie; norma ta w każdym wypadku byłaby „konsurowana” przez normę przewidującą termin sześćdziesięciodniowy, a to z kolei prowadziłoby do naruszenia jednej z podstawowych zasad wykładni prawa, zakazującej interpretować przepisy w ten sposób, by niektóre z nich (lub ich fragmenty) były zbędne.¹⁴⁹

W innej grupie orzeczeń stwierdzono, że organ może, ale nie musi udzielić odpowiedzi. Brak odpowiedzi nie pozbawia też strony możliwości wniesienia skargi. Z kolei gdyby organ uznał racje przedstawione w wezwaniu, wniesienie skargi byłoby zbędne. W ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi nie ma natomiast żadnych przepisów odnoszących się do wymogów treści odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, nie ma nawet wymogu, że odpowiedź musi być uzasadniona, jeśli jest odmowna. Ponadto ustawa nie odsyła do jakichkolwiek innych przepisów, które mogłyby być choćby nie wprost stosowane do określenia wymogów odpowiedzi organu. Wybór terminu na gruncie art. 52 § 3 p.p.s.a. zależny jest wyłącznie od decyzji strony odnośnie do chęci oczekiwania na odpowiedź organu.¹⁵⁰ Podkreślono, że z redakcji art. 53 § 2 p.p.s.a. wynika, iż skargę do sądu administracyjnego można wnieść, nie czekając na odpowiedź organu. Podstawy do odrzucenia skargi nie stanowi wniesienie jej po wcześniejszym zwróceniu się z wezwaniem, lecz przed doręczeniem odpowiedzi.

Wątpliwości w tym zakresie nie usuwa nowelizacja art. 52 § 3 p.p.s.a., zgodnie z którą przepis ten został uzupełniony o zdanie 2 i 3 w brzmieniu: „Zachowanie tego terminu ocenia sąd po wniesieniu

149 Por. postanowienie NSA z dnia 22 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 3422/14, CBOSA.

150 Por. postanowienia NSA z dnia 26 września 2012 r., sygn. akt II FSK 1948; z dnia 22 listopada 2012 r., sygn. akt II FSK 2219/12; z dnia 3 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 1874/12, CBOSA.

skargi. Sąd może uznać, że uchybienie terminu nastąpiło bez winy skarżącego i rozpoznać sprawę”.¹⁵¹ Wyłącznie zatem sąd administracyjny uprawniony jest do oceny skuteczności złożonego przez stronę wezwania do usunięcia naruszenia prawa, a także zachowania terminu do wniesienia skargi. Dodatkowo należy zauważyć, że gwarancje strony do sądowej, merytorycznej oceny stanowiska wyrażonego we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej w przypadku uchybienia terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, mogą zostać zrealizowane także poprzez złożenie ponownego wniosku o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Z uwagi bowiem na zakres odesłania z art. 14h o.p. możliwe jest złożenie ponownego wniosku w tym samym przedmiocie.

3.5.5. Problem dopuszczalności postępowania w sprawach „warunkowych” oraz „wielowariantowych” indywidualnych interpretacji

Interpretacja indywidualna jest aktem, w którym organ poprzez dokonanie oceny stanowiska wnioskodawcy zawartego we wniosku o udzielenie interpretacji przyznaje lub odmawia przyznania określonych uprawnień przez zagwarantowanie, że zastosowanie się do stanowiska organu podatkowego nie może podatnikowi szkodzić, niezależnie od prawidłowości tego stanowiska. Przyjęcie jako podstawy do wydania interpretacji indywidualnej ogólnikowego (ujmowanego w ramach tylko i wyłącznie pewnej kategorii) opisu zdarzeń mogłoby prowadzić do naruszenia zasady zaufania do organów podatkowych wyrażonej w art. 121 § 1 o.p. w związku z odesłaniem zawartym w art. 14h tej ustawy. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej opis sprawy poddawanej ocenie podatkowej, o którym mowa w art. 14b § 3 *ab initio* o.p., powinien być taki, jakby był przedmiotem ustaleń własnych podatnika dokonywanych w ramach samoobliczenia podatku za dany okres rozliczeniowy albo przedmiotem ustaleń organu podatkowego niezbędnych do dokonania oceny prawnej i przeprowadzenia procesu zastosowania prawa materialnego co do faktów mających miejsce w określonym okresie rozliczeniowym.

151 Por. ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. poz. 658).

W orzecznictwie sądowym można wskazać na dwa dopuszczalne sposoby postępowania organu interpretacyjnego w przypadku braku przedstawienia w ramach wniosku o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wyraźnego i zindywidualizowanego tła faktycznego stanowiącego dla tego organu podstawę właściwej kwalifikacji prawnopodatkowej. W pierwszej grupie orzeczeń stwierdzono, że skoro wskazane we wniosku zdarzenie przyszłe wymagało doprecyzowania, organ był zobowiązany do zastosowania art. 169 § 1 o.p., a nie do odmowy wszczęcia postępowania. Wprawdzie art. 14h o.p. odsyła również do art. 165a, jednak uznano, że z racji unormowania wprost w art. 14g § 1 konsekwencji prawnych niespełnienia wymogów określonych w art. 14b § 3, przepis ten odnosi się do innych sytuacji, np. wystąpienia z wnioskiem dotyczącym podmiotu, który nie jest zainteresowany w rozumieniu art. 14b § 1 (osoby trzeciej).¹⁵² Skoro strona nie określiła precyzyjnie liczby przewidywanych zdarzeń, należało ją wezwać do uzupełnienia wniosku w trybie art. 169 § 1 w zw. z art. 14h o.p. Jeżeli organ powziął wątpliwość co do zakresu – przedmiotu sprawy, w tym w szczególności pytania interpretacyjnego i odpowiadającego mu stanowiska prawnego zainteresowanego, mógł, na podstawie art. 169 § 1 w związku z art. 14h o.p., wezwać zainteresowanego do spełnienia wymogów wynikających z art. 14b § 3 o.p., to jest do sprecyzowania, a w konsekwencji – do przedstawienia jednoznacznego wniosku o wydanie interpretacji. Jeżeli wniosek nie spełnia wymagań określonych w art. 14b § 3 o.p., kwalifikuje go do zastosowania art. 14g § 1 tej ustawy. Przewiduje on uruchomienie sankcji w postaci pozostawienia wniosku bez rozpoznania. Odesłanie z art. 14h o.p. do art. 169 § 1-2 sprawia z kolei, że w rozważanym przypadku niezbędne jest jeszcze uprzednie wezwanie wnioskodawcy do usunięcia dostrzeżonych braków w terminie 7 dni, wraz z pouczeniem o konsekwencjach niedopełnienia owej czynności. Użyty w art. 169 § 1 o.p. *ab initio* zwrot: „Jeżeli podanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa”, ściśle koresponduje z treścią uregulowania z art. 14g § 1 tej ustawy. Oznacza to, że bezpodstawnie zastosowano przepis art. 165a o.p., zastępując po-

152 Por. wyroki NSA z dnia 2 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2011/12 – 2014/12; II FSK 2236/12– 2239/12, CBOSA.

zostawienie wniosku bez rozpoznania odmową wszczęcia postępowania.

W drugiej grupie orzeczeń stwierdzono, że brak wyraźnego i zindywidualizowanego tła faktycznego (rozumianego jako zaistniały stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe), stanowiącego podstawę kwalifikacji prawnopodatkowej w ramach procesu wydawania interpretacji indywidualnej oznacza, że nie można zasadnie oczekiwać od organu podatkowego odpowiedzi na postawione pytania. Nie zachodzi wówczas brak wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, a więc brak w zakresie elementów wniosku (art. 169 § 1 o.p.), lecz jego niedopuszczalność (art. 165a § 1 tej ustawy).¹⁵³ Wielo-wariantowość zdarzeń i ich hipotetyczny charakter oraz rodzaj poruszonych zagadnień przedstawionych we wniosku wskazywały na to, że stan faktyczny nie został przedstawiony w taki sposób, aby możliwa była kwalifikacja prawna tych zagadnień. Złożony wniosek obejmował bowiem wiele wariantowych pytań dotyczących różnych podatkowych stanów faktycznych, przy czym użyte w jego treści zwroty otwarte (nieostre), których celem było wyrażenie własnego stanowiska, które następnie miało podlegać ocenie przez Ministra Finansów, ze swej istoty uniemożliwiały ocenę stanowiska wnioskodawcy w sposób podany w art. 14c o.p. Żądanie w tych warunkach, aby Minister Finansów wezwał wnioskodawcę na podstawie art. 169 § 1 o.p. do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia, było nieuzasadnione, gdyż jego wykonanie oznaczałoby gruntowną zmianę merytorycznej treści wniosku i złożenie w istocie nowego, odmiennego w swojej treści wniosku. Niewątpliwie przepisy art. 169 § 1 i § 2 o.p. stosowane są odpowiednio w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej, o czym stanowi wprost art. 14h tej ustawy. Wezwanie takie może dotyczyć usuwania braków formalnych wniosku lub żądania od wnioskodawcy uszczegółowienia opisu stanu faktycznego, jeśli organ podatkowy uzna, że jest to niezbędne do dokonania jego prawidłowej kwalifikacji prawnej. Przepis art. 169 § 1 i § 2 o.p. nie ma natomiast za-

153 Por. wyroki NSA z dnia 27 czerwca 2013 r., sygn. akt I FSK 864/12; z dnia 9 października 2013 r., sygn. akt I FSK 1501/12; z dnia 20 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 3251/12; z dnia 25 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 900/13 i II FSK 970/13, CBOSA.

stosowania w sytuacji, gdy we wniosku o wydanie pisemnej interpretacji prawa podatkowego nie przedstawiono stanu faktycznego w sposób umożliwiający jego ocenę prawną.

Zmian, które usuwałyby przedstawione wątpliwości co do stosowania jednego z omówionych trybów – wezwanie do uzupełnienia oraz pozostawienie wniosku zainteresowanego bez rozpoznania (art. 169 § 1 i § 2 w związku z art. 14h oraz art. 14g o.p.) lub odmowy wszczęcia postępowania w sprawie udzielenia indywidualnej interpretacji (art. 165a w związku z art. 14h o.p.), nie przewidziano w procedowanym obecnie w Sejmie RP projekcie nowelizacji ustawy Ordynacja podatkowa.¹⁵⁴

3.6. Uwagi końcowe

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

- po pierwsze, wzmocnienie znaczenia interpretacji ogólnych i wprowadzenie prymatu interpretacji ogólnych nad indywidualnymi. Interpretacje indywidualne powinny być wydawane w przypadkach, gdy w danym stanie faktycznym nie funkcjonuje interpretacja ogólna. Możliwe powinno być powoływanie się na interpretację ogólną w tożsamym stanie faktycznym. W chwili obecnej znaczna ilość interpretacji indywidualnych wpływa na brak przejrzystości rozumienia prawa podatkowego i wątpliwości w jego stosowaniu. Przyjęte rozwiązanie zapewni wyeliminowanie rozbieżnych interpretacji odnoszących się do tego samego stanu faktycznego, konieczność wielokrotnego występowania o udzielenie indywidualnej interpretacji w tym samym stanie faktycznym.

W ramach przyjętych rozwiązań dotyczących wyłącznie interpretacji ogólnych należy wprowadzić możliwość pytań prawnych organu uprawnionego do wydawania tego rodzaju interpretacji do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wprowadzenie tego rodzaju rozwiązania wy-

154 Zob. Rządowy Projekt ustawy o zmianie ustaw – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – Sejm RP VII kadencji druk nr 3462

maga równoległej zmiany w ustawie Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dział VI Uchwały NSA – art. 264 § 2);

- po drugie, centralizacja procesu wydawania interpretacji. W tym zakresie zasadne jest wprowadzenie jednolitych zasad w odniesieniu do całości interpretacji przepisów prawa podatkowego niezależnie od tego, czy dany podatek stanowi dochód budżetu państwa, czy jednostek samorządu terytorialnego. Wynika to z potrzeby podjęcia działań prowadzących do poszerzenia zakresu świadczonych usług na rzecz podatników oraz poprawy ich jakości. W tym zakresie należy stworzyć nowoczesny, sprawny ogólnokrajowy punkt jednolitej informacji na temat podatków dla podatników i pracowników administracji podatkowej. Stanowić to będzie również gwarancję jednolitych procedur oraz standardów w zakresie udzielania indywidualnych interpretacji.

4. Podstawowe pojęcia i definicje

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

Dostrzegalna jest jednak konieczność dokonania w tym obszarze pewnych korekt.¹⁵⁵ Czynnikiem determinującym jest zauważalna ewo-

155 Nie jest to postulat nowy. Przykładowo, na taką konieczność wskazano w powstałym w 2014 r. Raporcie końcowym przygotowanym przez zespół osób działających pod kierun-

lucja sposobu konstruowania przez ustawodawcę instytucji szczegółowego prawa podatkowego. Uwzględniając to zjawisko, należy nieco zmodyfikować definicje podstawowych pojęć. Ogólne prawo podatkowe z jednej strony stanowi bowiem ramy dla konstrukcji należących do szczegółowego prawa podatkowego, z drugiej jednak – w obliczu zaistniałych już przemian tego ostatniego – ogólne prawo podatkowe nie może stwarzać barier i sztucznie wymuszać skostnienia struktur wykazujących wyraźne tendencje rozwojowe zmierzające w możliwym już do określenia kierunku.

Spośród pojęć o podstawowym znaczeniu najwięcej uwagi należy poświęcić zweryfikowaniu znaczenia pojęcia obowiązku podatkowego.

Pojęcie obowiązku podatkowego po raz pierwszy wprowadziła do polskiego ogólnego prawa podatkowego ordynacja podatkowa z 1934 r., która w art. 43 stanowiła: „Poszczególne ustawy podatkowe określają, kiedy powstaje obowiązek podatkowy i odpowiadające mu prawo Państwa do wymiaru podatku”. Jednak już w 1935 r. S. Rozmaryn¹⁵⁶ stwierdził, że obowiązek podatkowy jest konstrukcją czysto teoretyczną, pozbawioną jakiegokolwiek treści normatywnej, zbędną polskiemu prawu podatkowemu i – co za tym idzie – pojęcie to niepotrzebnie zostało wprowadzone do ordynacji podatkowej.¹⁵⁷ Także dziś zasadność posługiwania się nim w treści przepisów ogólnego prawa podatkowego bywa niekiedy kwestionowana. Mimo iż twierdzeniom takim nie można odmówić pewnej słuszności, to jednak eliminowanie pojęcia obowiązku podatkowego z przepisów ogólnego prawa podatkowego w chwili obecnej byłoby błędem. Posługiwanie się w przepisach ogólnego prawa podatkowego pojęciem „obowiązek podatkowy” jest – i będzie – zasadne tak długo, jak długo jest ono obecne w regulacjach należących do szczegółowego prawa podatkowego. Mimo teoretycznego rodowodu, przez dziesięciolecia obecności w polskim ogólnym i szcze-

kiem prof. dr. hab. B. Brzezińskiego, zaproszonych przez przewodniczącego Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP do prac przygotowawczych dla stworzenia projektu ordynacji podatkowej: „Zespół uważa za niezbędne zrekonstruowanie i uporządkowanie siatki pojęć podstawowych. Kwestia ta wymaga bardziej pogłębionych prac” (s. 3) – zespół działał w składzie: H. Litwińczuk, W. Nykiel, L. Etel, M. Kalinowski, H. Dzwonkowski, A. Nita.

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

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

gółowym prawie podatkowym pojęcie to nabrało waloru normatywnego. Potwierdziła się jego użyteczność jako budulca szczegółowych rozwiązań podatkowoprawnych. Usunięcie tego pojęcia z katalogu podstawowych pojęć w ordynacji podatkowej pozbawiłoby je niezbędnego normatywnego zakotwiczenia i postawiłoby pod znakiem zapytania dopuszczalność posługiwania się nim przez ustawodawcę przy konstruowaniu szczegółowych regulacji z zakresu poszczególnych podatków. Nie powinno zostać ono zatem usunięte.

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

Definicja ta korespondowała z tradycyjnym, utrwalonym przez dziesięciolecia, a ukształtowanym w literaturze jeszcze pod rządami ordynacji podatkowej z 1934 r. rozumieniem obowiązku podatkowego jako pewnego stanu, następującego po zajściu zdarzenia uregulowanego w hipotezie normy podatkowoprawnej, które pociągało za sobą powstanie po stronie państwa kompetencji do wymiaru podatku.¹⁵⁸ Jednak analiza kontekstów, w jakich współcześnie pojęcie obowiązku podatkowego występuje w treści ustaw podatkowych, pozwala dostrzec częściowe, lecz wyraźne odejście od tego tradycyjnego rozumienia, przez co definicja z art. 4 obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej stała się przynajmniej w pewnej mierze nieadekwatna do obecnych realiów polskiego systemu podatkowego.¹⁵⁹

Pojęcie obowiązku podatkowego w konstrukcji niektórych podatków odpowiada nadal temu tradycyjnemu rozumieniu (m.in. podatek od spadków i darowizn, podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny – trzy ostatnie w odniesieniu do osób fizycznych). W pol-

158 *Ibidem*, s. 21.

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

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

Należy uznać za uzasadniony pogląd, że dzisiejsza definicja ma znikomy walor normatywny, a na dodatek nie odpowiada realiom normatywnym systemu podatkowego i w rezultacie – w swym dzisiejszym kształcie – stanowi w ustawie zbędny element.¹⁶⁰ Dlatego należy zrezygnować z definiowania obowiązku podatkowego, a zamiast tego ograniczyć się do stwierdzenia, że określają go ustawy lub że wynika on z ustaw podatkowych.¹⁶¹ Takie ujęcie wyeliminuje występującą

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

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

dziś częściową niespójność definicji zawartej w przepisach ogólnego prawa podatkowego z rozumieniem tego pojęcia wynikającym z ustaw szczegółowych. Nadto nie będzie krępować swobody ustawodawcy co do kształtowania treści tego pojęcia i używania go w sposób adekwatny do konstrukcji poszczególnych podatków. Nie będzie też zarazem wymuszać na ustawodawcy konieczności posługiwania się nim w tych aktach prawnych i sytuacjach, w których takiej potrzeby on nie dostrzeża. Warto nadmienić, że proponowane rozwiązanie stanowiłoby powrót do utrwalonej praktyki legislacyjnej obowiązującej do 1997 r.¹⁶² Odejście od stosowanego do chwili wejścia w życie ordynacji podatkowej bardzo lakonicznego normatywnego określenia obowiązku podatkowego w przepisach ogólnych prawa podatkowego (ograniczającego się do stwierdzenia, że określają go ustawy podatkowe lub też że wynika z ustaw podatkowych) z dzisiejszej perspektywy, po ponad 16 latach obowiązywania ordynacji podatkowej, ocenić należy jako odważną i wartościową, lecz jednak nieudaną próbę ustawowego dookreślenia jednego z podstawowych dla polskiego prawa podatkowego pojęć. Powolne, lecz zauważalne i wciąż jeszcze trwające ewoluowanie jego znaczenia, mimo – wydawałoby się – sztywnych ram określonych w art. 4 o.p., świadczy o tym, że treść tego pojęcia nie jest dostatecznie wykrystalizowana. Nakazuje to powstrzymać się od formułowania jego definicji w ogólnym prawie podatkowym.

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

Po pierwsze, nawiązując do poczynionych wyżej ustaleń odnoszących się do pojęcia obowiązku podatkowego, należy uwzględnić w de-

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

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

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

m.in. państwo (a nie jego cywilnoprawne ucieleśnienie, tj. Skarb Państwa, jak to obecnie ma miejsce).

Tworzenie definicji jest jednym ze sposobów precyzowania znaczeń wyrażen i zwrotów w tekstach prawnych.¹⁶³ Celem definiowania prawniczego jest uzyskanie jasności przepisów prawa. Za pomocą definicji ustala się znaczenie wyrażen zawartych w tekście prawnym.¹⁶⁴ Przy interpretacji aktu normatywnego zawierającego definicję legalną należy przyjmować znaczenie takiego zwrotu w sensie nadanym mu tą definicją. Nie jest więc możliwe argumentowanie, że wyrażenie ma znaczenie inne, niż wynikałoby to z treści definicji;¹⁶⁵ prowadziłoby to do interpretacji *contra legem*.¹⁶⁶ Na konieczność uporządkowania i zrekonstruowania siatki pojęć stosowanych i definiowanych w ordynacji podatkowej zwraca m.in. uwagę powstały w 2014 r. Raport końcowy z prac zespołu osób zaproszonych do prac przygotowawczych dla stworzenia projektu ordynacji podatkowej: „Zespół uważa za niezbędne zrekonstruowanie i uporządkowanie siatki pojęć podstawowych. Kwestia ta wymaga bardziej pogłębionych prac”.¹⁶⁷

Oprócz pojęć podstawowych, o znaczeniu ogólnosystemowym, ordynacja podatkowa zawiera definicje rozmaitych pojęć i terminów w niej spotykanych. Definicje te ulokowane są zarówno w części I Przepisy ogólne, jak i w innych częściach tego aktu.¹⁶⁸ Ich zasięg ograniczony jest obecnie do interpretacji przepisów tej ustawy i aktów wykonawczych do niej.¹⁶⁹ Ten stan powinien zostać utrzymany.

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

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

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

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

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

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

169 B. Brzeziński, O zasięgu definicji..., *op. cit.*, s. 33.

Należy też utrzymać wewnętrzny słowniczek pojęć używanych w ordynacji podatkowej – taki, którego zasięg i znaczenie będzie ograniczone do tego wyłącznie aktu. Należy przy tym poszerzyć grupę pojęć „technicznych” i zdefiniować je na potrzeby budowania instytucji samej ordynacji podatkowej.¹⁷⁰ Chodzi w tym wypadku o pojęcia zbiorcze, generalizujące, które potrzebne są jako budulec przepisów celem wyeliminowania kazuistyki i rozległych, powtarzających się wyliczeń. Zabieg taki będzie zatem użyteczny, gdyż uprości budowę jednostek redakcyjnych tekstu prawnego. W szczególności chodzi o pojęcia, które będą w ordynacji podatkowej używane dla zbiorczego określenia wszystkich należności, do których ma ona zastosowanie; wszystkich kategorii podmiotów zobowiązanych do spełnienia świadczeń, o których mowa w tym akcie itp.¹⁷¹ Nie wszystkie takie potrzeby definicyjne da się już dzisiaj przewidzieć; zapotrzebowanie na takie definicje pojawia się w toku prac nad tekstem prawnym.¹⁷²

W zakresie nieobjętym słowniczkiem, o którym wyżej mowa, należy wprowadzić zasadę respektowania w prawie podatkowym treści pojęć przejętych z innych dziedzin prawa. W myśl tej zasady terminy używane w prawie podatkowym, mające ustalone znaczenie w innych gałęziach prawa, zachowują to znaczenie w prawie podatkowym, chyba że z danej ustawy podatkowej – wyraźnie (przez definicję legalną) bądź z kontekstu – wynika co innego. Jeżeli zatem istnieją uzasadnione racje, dla których termin używany w innej gałęzi miałby otrzymać odmienne znaczenie w prawie podatkowym, to należy wyraźnie nadać mu znaczenie wynikające z tychże racji. Kontekst ograniczają-

170 Zob. art. 27 Modelowego kodeksu podatkowego Międzynarodowego Funduszu Walutowego (Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000), gdzie znajdują się definicje określonych pojęć użytych w tym kodeksie. Zob. także np. art. 2 australijskiej ustawy Taxation Administration Act 1953 oraz art. 178 węgierskiej ustawy 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről; ten ostatni przepis zawiera słowniczek ustawowy terminów zdefiniowanych na użytek samej ustawy, a także – o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej – innych aktów prawa podatkowego.

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

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

cy wspomnianą zasadę będzie dotyczył m.in. podatków zharmonizowanych na poziomie Unii Europejskiej, których siatka pojęciowa i interpretacja pojęć musi respektować wspólne dla państw członkowskich cele wynikające z dyrektyw.

Będzie to jedno z narzędzi realizacji postulatu ustanawiania „precyzyjnego i zrozumiałego dla wszystkich prawa”.¹⁷³ Tożsamość terminów stwarza silne domniemanie tożsamości ich znaczeń. Prawo jest traktowane jako system, a interpretator przyjmuje założenie o jego spójności.¹⁷⁴ Podatnik ma prawo kierować się zaufaniem do ustawodawcy. Jednym z przejawów takiego zaufania jest uzasadnione oczekiwanie, że prawodawca stanowi system prawa spójny i racjonalny. Działając w tym zaufaniu, powinien mieć normatywne podstawy do przyjęcia, że w zakresie pojęć zaczerpniętych z innych dziedzin prawa, gdzie ich znaczenie wprost wynika z przepisów, te same znaczenia obowiązują w prawie podatkowym.

5. Reprezentacja i pełnomocnictwo

Obowiązująca ordynacja podatkowa reguluje kwestie reprezentacji w postępowaniu podatkowym oraz działania przez pełnomocnika, niezwykle lakonicznie i poświęca tej kwestii tylko kilka przepisów (art. 135-138). Już obecnie zauważono mankamenty tej regulacji i zaproponowano zmiany ordynacji podatkowej, uwzględniając przede wszystkim kwestie dotyczące pełnomocnictwa (druk sejmowy nr 3462).

Konieczne jest jednak dalsze uzupełnienie i uporządkowanie uregulowań dotyczących uprawnienia do podejmowania działań zarówno w imieniu własnym, jak i cudzym w sferze stosunków, do których ma zastosowanie ordynacja podatkowa. W nowym akcie powinna powstać kompleksowa regulacja dotycząca zdolności do działania, reprezentacji i pełnomocnictw zarówno w sferze materialnoprawnej, jak i proceduralnej. Warto nadmienić, że regulacja dotycząca zdolności do działania i reprezentacji w sprawach podatkowych zawarta była już w przedwo-

173 J. Glumińska-Pawlic, *Interpretacja przepisów prawa podatkowego jako instrument ochrony interesów podatnika*, [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2007, s. 24.

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

jennej ordynacji podatkowej z 1934 r. W okresie powojennym regulacja tych zagadnień zniknęła z przepisów prawa podatkowego. W rezultacie obecna praktyka – w zakresie zdolności do działań prawnych i reprezentacji – po części opiera się na stosowaniu regulacji ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny przez analogię. Istniejącą w tym zakresie lukę należy wypełnić.

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

Zarówno zdolność do działania w sferze podatkowej osób fizycznych, jak i reprezentacja osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej powinna być ukształtowana na wzór odpowiednich regulacji zawartych w kodeksie cywilnym poprzez odpowiednie odesłania do przepisów tego kodeksu.¹⁷⁵ W szczególności należy przejąć zasadę, że zdolność do działania we własnym imieniu mają osoby fizyczne mające pełną zdolność do czynności prawnych w rozumieniu prawa cywilnego. Osoby fizyczne niemające pełnej zdolności do czynności prawnych będą natomiast mogły działać tylko poprzez swoich przedstawicieli ustawowych w rozumieniu kodeksu cywilnego.

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

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

Ordynacja podatkowa będzie też zawierała kompleksową regulację pełnomocnictw. Regulacje te będą wzorowane na propozycjach zawartych w projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.¹⁷⁶ Proponuje się tam wyodrębnienie trzech kategorii pełnomocnictw: ogólnego, szczególnego i do doręczeń.

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

176 Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i zmianie innych ustaw (Sejm VII kadencji, druk sejmowy nr 3462).

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

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

Pełnomocnik szczególny, tak jak dotychczas, będzie upoważniony do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego po złożeniu pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy. Pełnomocnictwo szczególne będzie mogło być udzielone na piśmie, zgłoszone za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub ustnie do protokołu.

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

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

6. Ulgi uznaniowe

Istnieje potrzeba ujęcia wszystkich regulacji prawnych dotyczących ulg uznaniowych w jednym, odrębnym rozdziale nowej ustawy. Brak odrębnej regulacji dotyczącej tego zagadnienia utrudnia znacząco korzystanie przez podatników z tych instytucji. Odrębne i luźno ze sobą związane przepisy dotyczące zaliczek, podatku, zaległości czy odsetek znacząco utrudniają zorientowanie się przez podatników w dostępnych dla nich ulgach. Dodatkowo, obecnie część przepisów dotyczących ulg uznaniowych została zawarta w odrębnych aktach prawnych,¹⁷⁷ co powoduje jeszcze mniejszą znajomość i dostępność tych przepisów dla podatników. Z tych względów w nowej ordynacji podatkowej wszystkie ulgi uznaniowe powinny być uregulowane w jednym, odrębnym rozdziale nowej ordynacji podatkowej. Powinien on obejmować zarówno przepisy dotyczące zapłaty zaliczek, zapłaty podatku czy powstałej już zaległości podatkowej oraz odsetek od niej.

177 Por. art. 18 u.d.j.s.t. dotyczący zasad udzielania ulg w zakresie należności z tytułu podatków i opłat stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego.

Mając na uwadze, iż termin wpłaty podatku może być opóźniony w związku z odroczeniem terminu złożenia deklaracji podatkowej brak jest przyczyn odrębnego regulowania zasad odraczania tego terminu w stosunku do terminów dotyczących płatności. W wyniku tego należy przyjąć, iż przepisy nowej ordynacji w tym zakresie powinny obejmować także odraczanie terminu złożenia deklaracji podatkowej¹⁷⁸ oraz wspomniane powyżej przepisy dotyczące tej materii znajdujące się w innych ustawach niż regulujących materię podatkową.

Mając na uwadze m.in. konstytucyjne obowiązki obywatelskie, w tym w szczególności przepis art. 84 Konstytucji RP,¹⁷⁹ podkreślić trzeba wyjątkowy charakter ulg uznaniowych jako odstępstwa od zasady ponoszenia ciężarów publicznych. Jednocześnie, by pogodzić konkurencyjne oczekiwania podatników mających trudności płatnicze z koniecznością uzyskiwania dochodów przez państwo oraz biorąc pod uwagę, iż podatek niezapłacony przez jednego podatnika musi być uzupełniony podatkami pobranymi¹⁸⁰ od innych podatników, w przepisach nowej ordynacji podatkowej należy przyjąć zasadę preferowania form pomocy skutkujących zapłatą podatku, tj. rozkładanie na raty czy odroczenie terminu zapłaty podatku w zamian za opłatę prolongacyjną jako skutkujące, opóźnioną co prawda, ale jednak zapłatą podatku,¹⁸¹ co jest zgodne także z aktualną praktyką orzeczniczą¹⁸² oraz interesem publicznym.

Z kolei, biorąc pod uwagę zgłaszane potrzeby podatników oraz organów podatkowych w zakresie umarzania należności przed upływem

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

179 Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie.

180 Oczywiście brak tu jest bezpośredniego związku.

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

182 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Po 524/10: „O umorzeniu zaległości podatkowej możemy mówić dopiero w sytuacji, gdy niewystarczające jest odroczenie płatności lub rozłożenie jej na raty”.

terminu płatności, zasadne jest rozszerzenie katalogu stosowanych ulg uznaniowych. Zostanie on rozszerzony o wprowadzenie możliwości umorzenia podatku lub jego części. Ulga ta będzie dostępna na tych samych zasadach co obowiązujące dzisiaj umorzenie zaległości podatkowej, gdyż brak jest podstaw do różnicowania warunków umorzenia tylko ze względu na moment, w jakim jest podejmowana decyzja o takim umorzeniu. Instytucja ta jest potrzebna w szczególności w zakresie podatków samorządowych powstających po doręczeniu decyzji ustalającej, a które mają roczny charakter (od nieruchomości, rolnej, leśnej). Podatnik, któremu wymierzono podatek, obecnie nie może skutecznie wystąpić o zastosowanie ulgi w postaci umorzenia do momentu upływu terminu płatności, przez co naraża się na negatywne konsekwencje, m.in. odpowiedzialność karną skarbową. Brak jest jednak uzasadnienia, by dla skorzystania z ulgi uznaniowej podatnik, który zna już swoją należność i wie, że nie ma możliwości jej zrealizować, musiał oczekiwać do upływu terminu płatności i ryzykować popełnienie czynu zabronionego przez ustawę. Problem ten powinien zostać wyeliminowany poprzez umożliwienie złożenia wniosku o zastosowanie umorzenia jeszcze przed powstaniem zaległości podatkowej. W przypadku wskazanych podatków samorządowych będzie to oznaczało w praktyce, że już od momentu doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego podatnik będzie mógł wnioskować o umorzenie wynikającego z niej podatku, nie czekając na nadejście terminu płatności poszczególnych rat, a zatem pozwoli mu to uniknąć konieczności popadnięcia w zaległość podatkową, co aktualnie jest warunkiem zastosowania ulgi. Jak wyżej wskazano, sam moment wystąpienia o taką ulgę nie będzie wpływać na warunki, na jakich jest ona udzielana. Także organ podatkowy nie ma obowiązku udzielania takiej ulgi, jeśli istnieje szansa, iż zdolności płatnicze podatnika do czasu upływu terminu płatności mogą ulec polepszeniu.

W toku prac Komisji rozważano także możliwość wprowadzenia automatycznych ulg uznaniowych dla niektórych podatników, jednak wobec braku akceptacji dla instytucji rzetelnego podatnika brak jest możliwości określenia grupy podatników, dla których takie możliwości można by wprowadzić. Po analizie tego zagadnienia uznano, iż wprowadzenie takich automatycznych ulg dla wszystkich podatników może

stanowiąc istotne zagrożenie dla dochodów budżetowych i płynności budżetowej, bowiem cechą immanentną automatycznej ulgi jest to, iż podatnik może z niej skorzystać bez decyzji organu podatkowego. Mając na uwadze statystyki dotyczące rozpatrywania spraw w zakresie ulg uznaniowych, które przedstawiono w poniższej tabeli, w szczególności rozpatrywania w sposób pozytywny dla podatników ponad 80% spraw w zakresie rozłożenia na raty oraz ponad 50% spraw w zakresie odroczenia terminu płatności oraz ok 50% spraw w zakresie umorzenia należności w całości lub części, a także biorąc pod uwagę informacje wynikające z kontroli NIK dotyczącej przestrzegania praw podatników,¹⁸³ nie ma istotnej potrzeby wprowadzania automatycznych ulg uznaniowych.

W ramach przesłanek stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych należy postulować rozszerzenie obecnej formuły poprzez odniesienie się do ważnego interesu podatnika lub ważnego interesu publicznego, w tym polegającego na respektowaniu utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów podatkowych w odniesieniu do zdarzeń przeszłych. Należy mieć na uwadze, iż aktualnie mamy do czynienia z dość licznymi zmianami linii orzeczniczych,¹⁸⁴ w efekcie czego może dojść bez winy i działania podatnika, który zachował należytą staranność, do zmiany zasad dokonanych przez niego rozliczeń podatkowych i wykazania zaległości podatkowej. W przypadku, gdy zaległość taka powstaje u podatnika, który nie korzysta z ochrony wynikającej z interpretacji ogólnej lub indywidualnej, ale upewnił się na podstawie dostępnych interpretacji wydawanych na rzecz innych podatników, orzeczeń sądowych czy w inny sposób co do treści przepisów i zastosował je zgodnie z ich ówczesnym utrwalonym rozumieniem, to w przypadku wykazania mu zaległości podatkowej czy naliczenia odsetek bez wątpliwości ucierpi wizerunek państwa i jego organów oraz zaufanie do nich.

183 Informacja o wynikach kontroli Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe (sygn: KBF-4101-06-00/2013), s. 48.

184 Należy wyraźnie zaznaczyć, iż nie zawsze wynika to z nieprawidłowej praktyki organów podatkowych, bowiem może być to wynikiem stwierdzenia niezgodności ustawy z Konstytucją RP lub przepisami europejskimi przez odpowiedni trybunał.

Tabela 1. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w podatkach realizowanych przez państwowe organy podatkowe

Wyszczególnienie	2008 r.			2009 r.			2010 r.			2011 r.			2012 r.		
	wnioski	decyzje		wnioski	decyzje		wnioski	decyzje		wnioski	decyzje		wnioski	decyzje	
		odmowne	pozytywne		odmowne	pozytywne		odmowne	pozytywne		odmowne	pozytywne		odmowne	pozytywne
Odroczenie terminu płatności	2719	1221 (44,9%)	1498 (55,1%)	3438	1724 (50,1%)	1714 (49,9%)	3436	1707 (49,7%)	1729 (50,3%)	2682	1340 (50%)	1342 (50%)	2957	1409 (47,6%)	1548 (52,4%)
Rozłożenie na raty	70448	8427 (12%)	62021 (88%)	68636	11164 (16,3%)	57472 (83,7%)	63663	10858 (17,1%)	52805 (82,9%)	60645	9766 (16,1%)	50879 (83,9%)	65615	10002 (15,2%)	55613 (84,8%)
Umorzenie w części lub w całości	22066	10104 (45,8%)	11962 (54,2%)	20493	10139 (49,5%)	10354 (50,5%)	18058	8970 (49,7%)	9088 (50,3%)	15777	8379 (53,1%)	7398 (46,9%)	15195	8223 (54,1%)	6972 (45,9%)

Źródło: Ministerstwo Finansów

Założenia nowej ordynacji podatkowej, których celem jest ochrona praw podatnika

Ochrona tego wizerunku w takich sytuacjach będzie stanowił ważny interes publiczny i powinna stanowić podstawę do udzielenia ulg w zapłacie tej zaległości, włącznie z jej umorzeniem. Oczywiście w takich wypadkach ciężar dowodu, w szczególności obowiązek wykazania, że ww. praktyka istniała, a także, że miała bezpośrednie zastosowanie w jego sytuacji, będzie po stronie podatnika pragnącego skorzystać z takiej ulgi.

Mając na uwadze stwierdzone trudności w udzielaniu ulg, w szczególności w podatkach lokalnych będących dochodami jednostek samorządu terytorialnego przyjąć należy, iż w nowej ordynacji należy uregulować w inny niż dotychczas sposób kwestie dotyczące udzielania ulg uznaniowych w podatkach stanowiących dochody gmin, a realizowanych przez państwowe organy podatkowe. Obecny system udzielania ulg na zasadzie współdziałania organów państwowych i samorządowych (za zgodą organu samorządowego) jest nadmiernie skomplikowany i niepotrzebnie rodzi problemy interpretacyjne. Docelowa regulacja powinna pozostawiać decyzję o stosowaniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych beneficjentowi tych dochodów, przy zapewnieniu pełnej informacji o toczącym się postępowaniu w tym zakresie i jego wyniku dla organu podatkowego prowadzącego postępowanie. Dziś zdarzają się sytuacje, w których mimo uzyskania przez podatnika pozytywnej opinii beneficjenta dochodów podatkowych (np. gminy) w zakresie wnioskowanej ulgi organ podatkowy prowadzący postępowanie odmawia przyznania mu tej preferencji. W tym zakresie wyłączną kompetencję co do podjęcia decyzji o przyznaniu ulgi uznaniowej wobec takiej należności powinien mieć beneficjent tych dochodów, zaś organ prowadzący postępowanie powinien ograniczyć się do kwestii proceduralnych przy załatwieniu tej sprawy.

Wiele trudności interpretacyjnych rodzi także zagadnienie przyznawania ulg uznaniowych w przypadku, gdy dane zobowiązanie ma charakter solidarny i jest wielu zobowiązanych z tego tytułu. Zazwyczaj osoby solidarnie zobowiązane mają zupełnie różną sytuację, w tym majątkową, i różne zdolności płatnicze. Istnieją tu także daleko idące wątpliwości co do tego, by sytuacja tylko jednego z wielu zobowiązanych uzasadniała udzielanie ulg wobec wszystkich solidarnie zobowiązanych, gdyż stałoby to w sprzeczności z charakterem solidarnym

takiego zobowiązania. Ze względu na stwierdzone w praktyce, szczególne trudności związane ze stosowaniem ulg uznaniowych w przypadku zobowiązań podatkowych o charakterze solidarnym należy określić szczegółowe zasady w tym zakresie. Wraz z ogólną regulacją solidarności w prawie podatkowym będą one stanowiły jasną podstawę co do sposobu stosowania ulg uznaniowych np. w przypadku złożenia wniosku wyłącznie przez jednego lub tylko niektórych ze zobowiązanych.

Całościowe uregulowanie ulg w spłacie, a także przyjęcie tożsamyh kryteriów stosowania poszczególnych ulg uprości i ułatwi korzystanie z tej instytucji zarówno podatnikom, jak i innym podmiotom zobowiązanym. Proponowane zmiany mają charakter z jednej strony porządkujący, zaś z drugiej strony mają na celu poprawę sytuacji procesowej podatnika w postępowaniach dotyczących udzielania ulg. Zawarcie w jednej części nowej ordynacji całości regulacji, w szczególności katalogu dostępnych ulg oraz rodzaju należności, do których one się odnoszą,¹⁸⁵ znacząco ułatwi zorientowanie się przez podatnika, jakie są dopuszczalne formy i zakres ulg uznaniowych. Przy tym należy przyjąć zasadę, iż do oceny zasadności udzielenia tego rodzaju wsparcia dla podatnika będą miały zastosowanie te same kryteria, niezależnie od tego, czy podatnik będzie wnioskował o umorzenie, czy tylko rozłożenie na raty. Z kolei organ, po stwierdzeniu zasadności udzielenia ulgi na rzecz danego podatnika, powinien dostosować ją do jego możliwości płatniczych lub uwzględnić brak takich możliwości. W tym zakresie istnieje znaczące pole do zastosowania niewładczych form załatwiania spraw, w ramach których możliwy będzie wybór formy pomocy najmniej dotkliwej dla podatnika oraz najmniej godzącej w konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych. Organ powinien wówczas we współpracy z podatnikiem określić rodzaj ulgi (odroczenie, rozłożenie na raty, umorzenie), która doprowadzi do uniknięcia powstania zaległości lub spowoduje jej optymalną spłatę.

W nowej ustawie doregulowane powinny być zasady udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, w szczególności w zakresie dodatkowych obowiązków proceduralnych związanych z udzielaniem pomocy pu-

185 Zaliczki, podatek przed terminem płatności, zaległość podatkowa, odsetki, opłata prolongacyjna.

blicznej (składanie zaświadczeń lub oświadczeń o uzyskanej pomocy oraz innych niezbędnych informacji), a także relacji pomiędzy ogólnymi przesłankami udzielania ulg w spłacie a warunkami udzielania pomocy, określonymi w przepisach szczególnych. Należy wskazać, iż powielanie regulacji dotyczących pomocy publicznej, zawartych w prawie europejskim, z jednej strony nie jest zgodne z „Zasadami Techniki Prawodawczej”,¹⁸⁶ zaś z drugiej strony ze względu na zmienność w czasie tych regulacji, wynikającą z dostosowania ich do potrzeb zmieniającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej, powodowałaby osłabienie stabilności nowej ordynacji podatkowej. Jednakże, jak wyżej wskazano, należy dostrzec konieczność rozbudowania kwestii proceduralnych związanych z udzieleniem pomocy publicznej. Brak jasnej regulacji proceduralnej w tym zakresie powoduje, iż podatnicy rozliczający się na terenie działania różnych organów podatkowych spotykają się z całkiem różną praktyką w zakresie pomocy publicznej. Wprowadzenie przepisów proceduralnych w tym zakresie będzie niosło ze sobą także pozytywne skutki dla organów podatkowych pozwalających ujednotlić praktyki urzędowe.

Jak już wyżej wspomniano, do udzielania ulg uznaniowych zastosowanie powinna mieć przede wszystkim zasada wyważenia interesu publicznego i podatnika. Bez wyważenia tych interesów, z natury prawa podatkowego pozostających w konflikcie, rozstrzygnięcie sprawy w zakresie zastosowania ulgi uznaniowej nie jest możliwe. Organ musi bowiem ze sobą zderzyć interes publiczny oraz ważny interes podatnika albo dwa sprzeczne ze sobą interesy publiczne (np. osiągnięcie dochodów i utrzymanie zaufania podatników do organów państwa). Ta sytuacja ma miejsce już dziś, nawet w braku katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego. Wprowadzenie tej zasady wprost oraz wyraźny nakaz jej stosowania do postępowań w zakresie udzielania ulg uznaniowych powinno rozstrzygnąć wiele wątpliwości powstających u osób podejmujących decyzje o możliwości udzielenia ulgi w indywidualnej sytuacji podatnika.

Także stosowanie do postępowań w sprawie udzielenia ulg uznaniowych, niewładczych form załatwiania spraw (porozumienia) pozwoli na uwzględnienie słusznych interesów podatników lub ich możliwo-

186 Por. przepis § 4 ust. 2.

ści płatniczych przy zachowaniu wpływów podatkowych do budżetu. Niewładcze formy załatwiania spraw będą wykorzystywane zarówno przy określaniu zasadności zastosowania ulgi, jak i (a może nawet przede wszystkim) określaniu formy udzielnej ulgi. Podatnik będzie miał w końcu podstawy prawne do przeprowadzenia z organem swoich negocjacji (na podstawie dokonanej oceny jego możliwości płatniczych i możliwych terminów zapłaty) co do rodzaju ulgi (odroczenie, rozłożenie na raty, umorzenie w całości lub części) oraz okresu jej stosowania (liczba i wysokość rat, termin odroczenia itp.).

Ułatwienia w korzystaniu z ulg nieskutkujących umorzeniem należności z jednoczesnym przyspieszeniem załatwiania spraw w tym zakresie nie będą powodować negatywnych skutków budżetowych. Wręcz przeciwnie, dochody budżetowe mogą zostać zwiększone poprzez ułatwienie zapłaty podatku, także w trudnych dla podatnika sytuacjach, a także zabezpieczać wpływy podatkowe w kolejnych latach, jeśli podatnik uniknie dzięki stosowaniu ulg upadku prowadzonego biznesu.

7. Przedawnienie zobowiązań podatkowych

7.1. Uwagi ogólne

Istotnej przebudowie w ramach prac nad nową ordynacją podatkową powinna zostać poddana instytucja przedawnienia. Jest to instytucja wykorzystywana do kształtowania porządku prawnego. Stabilizuje ono obrót gospodarczy poprzez ograniczenie lub wyłączenie możliwości dochodzenia roszczeń. Aktualnie w polskim prawie podatkowym przedawnienie uniemożliwia albo wymiar zobowiązania podatkowego, albo prowadzi do jego wygaśnięcia, ale w następstwie szeregu wyjątków od generalnej zasady jego gwarancyjna funkcja jest osłabiona. Taki stan rzeczy wynika m.in. z tego, iż istnieje szereg przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia, a także możliwe jest wielokrotne przerywanie tego terminu. W konsekwencji obecnie termin przedawnienia zobowiązań podatkowych może być bez ograniczeń przedłużany w związku z możliwością przemiennej i wielokrotnego jego przerwania i zawieszenia. Zwraca się przy tym uwagę na brak jednoznaczności w zakresie faktycznych terminów przedawnienia zobowiązań podat-

kowych.¹⁸⁷ Powoduje to, że w praktyce przedawnienie, które powinno nastąpić, co do zasady po 5 latach, ma miejsce dopiero po kilkunastu latach, choć zdarzać się mogą przypadki, gdy trwać to może jeszcze dłużej. W konsekwencji działania podjęte w ramach kształtowania przedawnień powinny służyć przede wszystkim temu, aby wprowadzić realne ograniczenie przedłużania okresu, w którym organy podatkowe będą mogły podejmować czynności zmierzające do ustalenia lub określenia i następnie dochodzenia od podatników należności podatkowych.

W ramach prac KKOPP nad przedmiotową instytucją uznano, że przekształceniu przedawnienia w instytucję, która będzie realnie chronić podatnika, musi towarzyszyć przebudowa jej konstrukcji. Powinna ona zostać oparta o wyróżnienie przedawnienia prawa do wymiaru oraz przedawnienia poboru podatku. Uznano, że nie jest możliwe, często podnoszone i postulowane, proste wyeliminowanie określonych przesłanek powodujących zawieszenie¹⁸⁸ lub przerwanie biegu terminu przedawnienia,¹⁸⁹ czy też wprowadzenie ograniczeń czasowych przy pozostawieniu obecnie funkcjonującego modelu przedawnień. Mogłoby to bowiem powodować poważne zagrożenie interesu finansowego państwa w związku z pozbawieniem organów podatkowych realnych możliwości wymierzenia podatnikowi podatku, a następnie jego wyegzekwowania.

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

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

189 Spotkać się można z twierdzeniem, że z uwagi na jego bardzo rozbudowany charakter przepisy dotyczące przedawnienia nie spełniają swojej funkcji. Zwracają na to uwagę Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej wraz z Krajową Izbą Doradców Podatkowych w piśmie z dnia 26 stycznia 2015 r. do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. CML/0071/01.15/AP/MK).

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

Funkcjonowanie odrębnego przedawnienia wymiaru i poboru podatku jest rozwiązaniem przewidzianym w Modelowych kodeksach podatkowych Międzynarodowego Funduszu Walutowego,¹⁹⁰ a także Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).¹⁹¹ Stosowane jest także w systemach prawnych innych państw, m.in. w Niemczech,¹⁹² Estonii,¹⁹³ na Węgrzech¹⁹⁴ czy w USA.¹⁹⁵ Jest to również instytucja znana polskim rozwiązaniom funkcjonującym w przeszłości,¹⁹⁶ jak i mających zastosowanie obecnie. Wyraźne oddzielenie terminu na dokonanie wymiaru zobowiązania oraz na jego pobór występuje w odniesieniu do podatków, w których zobowiązania powstają na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego,¹⁹⁷

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

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

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

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

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

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

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

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

ale także w przypadku należności przenoszonych na osoby trzecie¹⁹⁸ do realizacji kar porządkowych¹⁹⁹ oraz do kosztów postępowania.²⁰⁰ Rozwiązanie to ma również obecnie zastosowanie do dochodzenia nadpłat.²⁰¹

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

W proponowanym modelu organ podatkowy miałby zakresłony przepisami prawa czas na dokonanie wymiaru podatku rozumianego jako doręczenie przez organ podatkowy pierwszej instancji decyzji o charakterze ustalającym lub określającym (w tym m.in. o odpowiedzialności spadkobiercy, osób trzecich, płatnika). Byłby to więc okres na kwestionowanie poprawności rozliczenia podatku dokonanego przez podatnika, np. w złożonej deklaracji podatkowej, ale też wydanie decyzji określającej w przypadku braku takiej deklaracji.²⁰² W ramach

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

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

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

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

202 Zob. Rozdział II w Tytule II, projektu prof. H. Dzwonkowskiego, gdzie mowa jest o przedawnieniu prawa podwyższenia wymiaru zobowiązań podatkowych; w art. 131 projektu prof. H. Dzwonkowskiego proponuje się, aby prawo do korekty zobowiązania podatkowego decy-

tego okresu powinno być możliwe wydawanie decyzji zmierzających do odzyskania należności przysługujących państwu, błędnie przekazanych lub zaliczonych na rzecz podatnika, do których stosuje się ordynację podatkową, uwzględniając wykorzystanie m.in. straty, podatku do przeniesienia itd. W przypadku decyzji określającej stratę podatkową należy opowiedzieć się za rozwiązaniem, iż rozstrzygnięcie to będzie mogło zostać wydane w okresie przedawnienia wymiaru zobowiązania, w którym podatnik rozlicza stratę. Jeśli więc podatnik w rozliczeniu np. PIT 2015 r. uwzględnia stratę z roku 2009, organ powinien móc wydać decyzję o wysokości straty za 2009 r. do końca kwietnia 2021 r. Rozwiązanie to jest zasadne, biorąc pod uwagę mechanizm, zgodnie z którym podatnik może wykazać stratę w złożonym zeznaniu (np. za rok 2015) bez konieczności wykazania straty w zeznaniu za okres, w którym ta strata powstała (np. za rok 2009) – zob. np. art. 7 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.²⁰³

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

Za ukształtowaniem przedawnienia wymiaru, w którym istotne jest doręczenie decyzji wydanej przez organ I instancji, przemawia fakt, że rozwiązanie to funkcjonuje obecnie w ordynacji podatkowej i nie budzi większych zastrzeżeń w zakresie podatków, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej, czy w przypadku decyzji o odpowiedzialności osób trzecich.²⁰⁴ Zaproponowany mechanizm przedawnienia będzie także, jak się wydaje, prowadził do podniesienia staranności organów podatkowych I instancji przy wydawa-

zją przedawniało się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

203 O wysokości straty, o której mowa w ust. 2, poniesionej w roku podatkowym można obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty.

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

niu decyzji podatkowych. Uchylenie decyzji przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny, przy jednoczesnym upływie terminu prawa do wymiaru, oznaczać będzie bowiem brak możliwości przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji. Jednocześnie brak możliwości przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia w sytuacji upływu terminu prawa do wymiaru nie powinien spowodować wydłużenia postępowań odwoławczych. Należy bowiem zwrócić uwagę, że organ II instancji prowadzący w sposób przewlekły postępowanie będzie „konsumował” okres przedawnienia poboru podatku. Przedawnienie poboru rozpoczyna, o czym szerzej poniżej, swój bieg od zakończenia okresu przedawnienia wymiaru. W tym miejscu warto jest podkreślić, że jednostki samorządu terytorialnego nie powinny jednak ponosić negatywnych konsekwencji na skutek opieszałości organów II instancji (Samorządowych Kolegiów Odwoławczych) w postaci m.in. przewlekłego prowadzenia postępowania odwoławczego, co nadmiernie może skracać okres przedawnienia wymiaru i przedawnienia poboru podatku. W tym zakresie jednostki samorządu terytorialnego powinny mieć możliwość korzystania z rozwiązań, które będą umożliwiały skuteczne zwalczanie przewlekłości i bezczynności organów II instancji. Brak możliwości przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia w sytuacji upływu terminu prawa do wymiaru nie będzie powodował ryzyka naruszenia zasady dwuinstancyjności. Organ II instancji będzie miał pełne uprawnienia wynikające obecnie z art. 233 o.p., jeśli będzie rozstrzygał w okresie wymiaru. Jeśli natomiast jego rozstrzygnięcie będzie podejmowane już po okresie wymiaru, organ ten będzie miał rzeczywiście ograniczone możliwości w zakresie rozstrzygnięć, które będą mogły być podjęte. Ograniczenia te nie będą jednak niekorzystne dla podatnika. Będą one oznaczały możliwość podjęcia działań jedynie na korzyść podatnika. Dwuinstancyjność daje osobie niezadowolonej czy też pokrzywdzonej wydaniem takiej, a nie innej decyzji przez organ I instancji prawo odwołania się do organu II instancji, który po ponownym rozpatrzeniu sprawy wydaje ostateczną decyzję w sprawie. W konsekwencji, jeśli wadliwości decyzji wydanej przez organ I instancji nie będzie mógł wyeliminować organ II instancji rozstrzygający po upływie okresu przedawnienia wymiaru, będzie mu-

siał uchylić decyzję i umorzyć postępowanie. Rozstrzygnięcie to będzie więc korzystne dla podatnika

W toku prac nad Kierunkowymi założeniami nowej ordynacji postulowano, że powinno się wprowadzić zasadę, iż w ramach przedawnienia wymiaru powinna pojawić się decyzja ostateczna (tj. wydana przez organ odwoławczy, jeśli podatnik złoży odwołanie). Ostatecznie uznano, że jednak takie rozwiązanie będzie mogło uniemożliwiać realizację wymiaru, jeśli potrzeba prawidłowego określenia/ustalenia zobowiązania podatkowego zostanie stwierdzona przez organ podatkowy w ostatniej fazie tego okresu przedawnienia wymiaru np. pół roku przed końcem okresu przedawnienia wymiaru. W takim okresie nie będzie możliwe wydanie dwóch decyzji podatkowych (przez organ I i II instancji). Bezasadnie pozbawi to wierzyciela podatkowego należnych mu wpływów tylko z uwagi na fakt, iż niezbędne będzie wydanie obu decyzji podatkowych. Alternatywą, która była analizowana w trakcie prac KKOPP, było wprowadzenie rozwiązania, że w toku przedawnienia wymiaru powinna pojawić się decyzja ostateczna, ale z jednoczesnym rozwiązaniem, że wszczęcie postępowania wymiarowego powinno skutkować zawieszeniem okresu przedawnienia wymiaru na okres nie dłuższy jednak niż dwa lata. Ostatecznie KKOPP uznała, że lepszym rozwiązaniem będzie wprowadzenie zasady, iż w ramach przedawnienia wymiaru musi pojawić się w obrocie prawnym decyzja podatkowa organu I instancji, bez wprowadzenia dodatkowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia, o której mowa wyżej.

Trudno było także zgodzić się z uwagą wskazaną w toku prac KKOPP, iż wprowadzone rozwiązania w zakresie konieczności doręczenia w okresie przedawnienia wymiaru jedynie decyzji organu I instancji nie będą mobilizować urzędników do przeprowadzenia kontroli i postępowań podatkowych, a także, że nadal będą one podejmowane głównie w czwartym i piątym roku po roku złożenia rozliczenia, czyli przed upływem terminu na dokonanie wymiaru. Należy zwrócić uwagę, że w przyjętej koncepcji, o czym szerzej poniżej, ani wszczęcie kontroli podatkowej, ani wszczęcie postępowania nie będzie skutkowało zawieszeniem biegu terminu przedawnienia wymiaru. Organy podatkowe powinny więc odpowiednio wcześniej podejmować te procedury chcąc wydać i doręczyć decyzję podatnikowi w ramach przedawnienia wy-

miaru. Będzie to tym bardziej uzasadnione, że wyeliminowane zostaną przesłanki zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia, które były wykorzystywane do przedłużenia okresu przedawnienia, takie jak: wszczęcie postępowania karnego skarbowego czy zastosowania środka egzekucyjnego wydanego na podstawie nieostatecznej decyzji, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Brak tych przesłanek będzie z pewnością mobilizował organy podatkowe do odpowiednio wczesnego podejmowania ww. procedur. Wskazana wyżej propozycja, aby w okresie przedawnienia wymiaru pojawiała się decyzja ostateczna, jak się wydaje, nie stanowiłaby sama w sobie mechanizmu mobilizującego organy podatkowe do podejmowania tych procedur znaczenie wcześniej, niż jest to realizowane obecnie. Poza tym należy zwrócić uwagę, że z założenia mechanizmy przedawnienia wymiaru nie mają na celu mobilizację organów podatkowych do jak najwcześniejszego podejmowania kontroli podatkowej czy postępowania podatkowego. Organy podatkowe powinny mieć możliwość stosowania tych procedur w każdym czasie w ramach przedawnienia wymiaru.

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

W toku prac nad założeniami nowej ordynacji zostało zaproponowane rozwiązanie, w którym bieg terminu przedawnienia wymiaru i poboru będzie rozpoczynał się w tym samym momencie. Wydaje się, że rozwiązanie, w którym oba terminy przedawnienia, tj. wymiaru i poboru, biegą równolegle, może mieć w praktyce zastosowanie jedynie, gdy wymiar jest znany organowi podatkowemu. Ma to miejsce, gdy podatek wynika z prawidłowej deklaracji lub decyzji ostatecznej.

Oznacza to, że we wszystkich przypadkach, w których organ prowadzi postępowanie podatkowe mające na celu zakwestionowanie deklaracji lub gdy taki dokument nie został złożony, powinno dojść do wydłużenia okresu przedawnienia poboru poza okres przedawnienia wymiaru. W konsekwencji przedawnienie poboru w postulowanej koncepcji, podobnie jak w przedstawionej w kierunkowych założeniach, nie będzie w istotny sposób różniło się od przedstawionej przez KKOPP. Istotna różnica polega na tym, że w tej innej koncepcji przedawnienie poboru nastąpi wcześniej, szczególnie w przypadku, gdy podatek wynika z niekwestionowanej deklaracji podatkowej.

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

W pierwszej kolejności mechanizm ten będzie prowadził do ujednolicenia zasad przedawnienia w odniesieniu do wszystkich należności podatkowych. Obecnie, o czym już wspomniano, zróżnicowane są zasady funkcjonowania przedawnienia w odniesieniu do zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa i na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania.²⁰⁵

Po drugie, wprowadzenie przedawnienia prawa do wymiaru i poboru podatku umożliwi uporządkowanie działań organów podatkowych. Powinno temu służyć wprowadzenie odrębnych ram czasowych na wymiar i pobór podatku, a także zasady, że czynności podjęte w toku wymiaru, niezwiązane z wymiarem, nie powinny mieć wpływu na przedłużenie okresu przedawnienia prawa do wymiaru. W konsekwencji w ramach przedawnienia wymiaru organ skupi się na czynnościach, które mają prowadzić do wydania decyzji. Po zamknięciu wymiaru organy będą mogły podjąć działania związane z poborem wymierzonego podatku w ramach odrębnego okresu przedawnienia. Obecnie organy podatkowe, nie kończąc wymiaru decyzją ostateczną, podejmować mogą różne czynności, które mają służyć przede wszystkim przedłużeniu okresu przedawnienia, w którym mogłyby dokończyć wymiar. Dokonują one bowiem m.in. zastosowania środka egzekucyjnego na podstawie nieostatecznej decyzji z rygorem natychmiastowej wykonalności

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

lub innych działań, np. wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Mechanizm ten, w ocenie niektórych podmiotów, jest stosowany notorycznie, szczególnie przed końcem upływu okresu przedawnienia, gdy organy podatkowe próbują zawiesić lub przerwać bieg terminu przedawnienia w związku z ww. działaniami.²⁰⁶

Wprowadzenie odrębnych okresów przedawnienia wymiaru i poboru będzie sprzyjało ograniczeniu przesłanek powodujących przerwanie biegu terminu przedawnienia. Koncepcja rozdzielenia przedawnienia prawa do wymiaru od przedawnienia poboru czyni bezprzedmiotowym nadawanie decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności w oparciu o przesłankę wskazaną w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. (do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostały mniej niż 3 miesiące). Aktualnie w niektórych przypadkach możliwość taka jest wykorzystywana wyłącznie po to, aby decyzja podatkowa mogła stać się ostateczna. Rygor natychmiastowej wykonalności stwarza bowiem podstawę do zastosowania środka egzekucyjnego, który z kolei przerywa bieg terminu przedawnienia „wymiaru i poboru”. Po przyjęciu odrębnie funkcjonującego przedawnienia prawa do wymiaru i poboru termin przedawnienia prawa do wymiaru, także na etapie postępowania odwoławczego, nie będzie mógł być przerywany. Podkreślić jednak należy, że realizacja ww. postulatu nie ma na celu eliminacji instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności. Powinna ona być zachowana i mieć zastosowanie m.in. w przypadkach, gdy podatnicy dokonują czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości przed wydaniem decyzji ostatecznej.

Wprowadzenie przedawnienia wymiaru i poboru podatku umożliwi uporządkowanie przesłanek zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia. Obecnie ordynacja podatkowa zawiera dziesięć przesłanek zawieszenia terminu przedawnienia prawa do wymiaru i poboru podatku oraz dwie przesłanki przerwania prawa do poboru podatku. Ponieważ przesłanki zawieszenia i przerwania są rozpoznawane zarów-

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

no w zakresie wymiaru, jak i poboru, to każda z nich ma wpływ zarówno na czas do wymiaru podatku, jak i na czas poboru wymierzonego podatku. Prowadzi to do trudnych do zaakceptowania konsekwencji, gdy np. rozłożenie na raty podatku z deklaracji wydłuża czas na weryfikację prawidłowości tego dokumentu. Prowadzenie natomiast postępowania karnego skarbowego wpływa obecnie na wydłużenie wymagalności zobowiązania i na czas trwania potencjalnej jego egzekucji, chociaż funkcjonalnie nie ma to z poborem nic wspólnego.

7.3. Terminy przedawnienia prawa do wymiaru oraz prawa do poboru

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

W przypadku przedawnienia wymiaru należy wprowadzić dwa okresy przedawnienia – 3 lub 5 lat. Podobne rozwiązanie znajduje obecnie zastosowanie w przypadkach, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej.²⁰⁷ Trzyletni okres przedawnienia wymiaru miałby zastosowanie w odniesieniu do rozliczenia podatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Okres 5 lat odnosiłby się do rozliczeń podatków, które są związane z prowadzeniem tej działalności. Trzyletnim okresem przedawnienia wymiaru będą więc objęci podatnicy, których rozliczenia dotyczą spraw, zasadniczo, o nieskomplikowanym charakterze. Mechanizm ten będzie

207 Zob. art. 68 o.p.

dotyczył m.in. większości podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Oznacza to, że po upływie 3 lat, a nie jak obecnie 5 lat, duża grupa podatników zwolniona będzie z obowiązku przechowywania dokumentów dotyczących zobowiązań podatkowych. Obecnie organ podatkowy może podejmować działania związane z wymiarem zasadniczo w okresie 5-letnim, w którym powinno nastąpić efektywne zakończenie postępowania i wyegzekwowanie podatku. Zaproponowanie skróconego, w porównaniu do obecnie funkcjonującego, 3-letniego okresu przedawnienia wymiaru wpisuje się w postulat zwiększenia efektywności administracji publicznej, który jest jednym z dwóch podstawowych celów przyświecających pracom nad nową ordynacją podatkową. Realizacji tego celu mają służyć między innymi: wprowadzenie uproszczonych procedur podatkowych, zwiększenie efektywności kontroli podatkowej i czynności sprawdzających, unowocześnienie instytucji uregulowanych w ordynacji podatkowej, a także stworzenie ram prawnych do lepszej współpracy między organami podatkowymi a podatnikami.

Za wprowadzeniem 5-letniego terminu przedawnienia wymiaru w odniesieniu do podatków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej przemawia między innymi z reguły bardziej skomplikowany charakter tych rozliczeń, a co za tym idzie, konieczność wykorzystania w ramach postępowania szerszego katalogu środków dowodowych, czy zastosowania większej liczby instytucji prawa podatkowego, np. oszacowania. W konsekwencji zróżnicowanie terminu wymiaru spowoduje, że podatnicy prowadzący działalność gospodarczą będą mogli być weryfikowani w czasie dłuższym niż podatnicy nieprowadzący działalności gospodarczej. Trudno się zgodzić jednak z podnoszonym w toku prac nad Kierunkowymi założeniami nowej ordynacji zarzutem, że będziemy mieli tu do czynienia z nierównością w traktowaniu podatników, która jest sprzeczna z art. 32 Konstytucji RP, gdyż kryterium różnicowania okresów przedawnienia będzie miało charakter przedmiotowy. Istnienie dochodu z działalności gospodarczej, czyli określonego rodzaju źródła dochodu, będzie bowiem rzutowało na okres przedawnienia.

W toku prac nad założeniami nowego aktu postulowano wyeliminowanie 3-letniego terminu przedawnienia wymiaru i wprowadze-

nie jednego 5-letniego okresu. Uznano jednak, że efektywne działanie administracji podatkowej w krótszym 3-letnim okresie przedawnienia wymiaru będzie możliwe, gdyż dotyczyć ono będzie w założeniu spraw mniej skomplikowanych. Należy także zwrócić uwagę, że w nowej ordynacji planuje się wprowadzenie wielu rozwiązań, których celem ma być podniesienie efektywności organów podatkowych.²⁰⁸ Przyjąć należy, że wprowadzenie 3-letniego okresu przedawnienia wymiaru nie będzie stanowiło zagrożenia dla wierzyciela podatkowego w związku z zachowaniami podatników uchylających się od opodatkowania czy ukrywających majątek przed egzekucją. Podobnie krytycznie oceniono uwagę, iż podatnik w toku postępowania egzekucyjnego może korzystać z różnych środków ochrony jego praw i w ten sposób doprowadzić do przedawnienia zobowiązań. Należy zwrócić uwagę, że w okresie przedawnienia wymiaru organ będzie mógł podejmować czynności o charakterze zabezpieczającym wykonanie tzw. przyszłych zobowiązań podatkowych, a na czynności egzekucyjne będzie miał odrębny okres, poza przedawnieniem wymiaru, wyznaczony przedawnieniem poboru. Uznano także, że nie ma podstaw do eliminacji proponowanego okresu 3-letniego przedawnienia wymiaru m.in. z uwagi na częsty brak współpracy podatników z organami podatkowymi z uwagi na ww. postulat zwiększenia efektywności administracji publicznej.

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

- podatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, tj. podatki na potrzeby, w których istnieje obowiązek prowadzenia, na podstawie odrębnych przepisów, ksiąg podatkowych (obecnie w o.p. księgi podatkowe są zdefiniowane jako księgi rachunkowe, podatkowa księga przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na

208 Szerzej zostały one wskazane we wcześniejszej części niniejszego opracowania.

- podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci),
- podatek dochodowy należny z tytułu tzw. przychodów z nieujawnionych źródeł przychodów,
 - podatek dochodowy należny od sprzedaży nieruchomości,
 - podatek dochodowy należny od przychodu z działów specjalnych produkcji rolnej,
 - podatek dochodowy należny od dochodów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, które powinny być rozliczane m.in. w związku z zasadą kumulacji dochodów, wraz z podatkiem lub podatkami, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej,
 - podatek dochodowy należny od dochodów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jeśli będzie rozliczany łącznie z dochodami z małżonkiem prowadzącym działalność gospodarczą,
 - podatki, gdy w wyniku postępowania podatkowego zostanie ustalone, iż czynności podejmowane przez podatnika, mimo że on tego nie deklarował, dotyczyły czynności związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej,
 - podatek od nieruchomości, gdy będzie on wynikał z decyzji lub deklaracji, w której ustalony/określony będzie podatek zarówno od przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jak również od pozostałego majątku podatnika,
 - podatki, w których mamy do czynienia z brakiem lub niepełnym, wadliwym zakresem informacji przekazanych przez podatnika w informacjach, deklaracjach czy innych dokumentach składanych przez ten podmiot.

Należy postulować wprowadzenie 5-letniego okresu przedawnienia poboru. Rozwiązanie to obecnie występuje w przypadku podatków powstających z mocy prawa, gdy podatek wynika z niekwestionowanej przez organy podatkowe deklaracji,²⁰⁹ a także w podatkach, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji usta-

209 Zob. art. 70 o.p.

lającej wysokość zobowiązania podatkowego.²¹⁰ Ma ono także zastosowanie m.in. w przypadku okresu, w którym podatnik ma prawo dochodzić stwierdzonych nadpłat.²¹¹ Wprowadzenie krótszego okresu nie wydaje się uzasadnione. Jeżeli bowiem zobowiązanie wynika ze złożonej, prawidłowej deklaracji podatkowej lub ostatecznej decyzji (ewentualnie weryfikowanej prawomocnym orzeczeniem sądowym), to powinno być – w myśl zasady sprawiedliwości opodatkowania – wykonane. Zatem poza dyskusją powinno być, że jeżeli ktoś jest zobowiązany do zapłaty podatku, którego istnienie i wysokość co do zasady są prawidłowo ustalone, to powinien go zapłacić. Dlatego egzekwowanie należnego podatku, nawet w dłuższej perspektywie czasowej, jest uzasadnione. W toku prac nad założeniami nowej ustawy został zgłoszony postulat, w świetle którego należy zachować obecne terminy przedawnienia przy jednoczesnym uelastycznieniu/przyspieszeniu kontroli. Odnosząc się do niego, należy wskazać, że zachowanie funkcjonujących obecnych terminów przedawnienia powodowałoby utrzymanie dualizmu przedawnienia, który prowadzi do różnych skutków w zależności od sposobu powstawania zobowiązania podatkowego, o czym szerzej była już mowa wyżej. Za pożądany należy uznać postulat uelastycznienia/przyspieszenia kontroli. Trudno jednak pozbawić organ podatkowy możliwości prowadzenia tych czynności, nawet w końcowej fazie okresu przedawnienia wymiaru.

7.4. Ograniczenie możliwości przedłużania okresu przedawnienia

Kwestionuje się zasadność utrzymywania obecnie funkcjonującego katalogu przesłanek powodujących zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia.²¹² Wskazuje się, że z uwagi na jego bardzo rozbudowany charakter przepisy dotyczące przedawnienia nie speł-

210 *Ibidem*.

211 Zob. art. 80 o.p.

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

niąją swojej funkcji.²¹³ Podnosi się ponadto wątpliwości co do zgodności z Konstytucją RP niektórych przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia.²¹⁴ Zauważyć przy tym należy, że problematyka przesłanek mających wpływ na przedłużenie okresu przedawnienia jest przedmiotem bogatego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.²¹⁵

Instytucja przedawnienia podatkowego powinna mieć charakter realny. W związku z powyższym w ramach przedawnienia wymiaru należy wykluczyć możliwości przerwania jego biegu, a jego zawieszenie powinno następować tylko z przyczyn obiektywnych, niezależnych od organu podatkowego, takich jak: śmierć podatnika, konieczność uzyskania informacji od innego państwa niezbędnej do opodatkowania, złożenie wniosku do sądu powszechnego o ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, zawieszenie postępowania w związku z rozstrzygnięciem sprawy reprezentatywnej, rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd, a także złożenie skargi do sądu administracyjnego. Zastosowanie przesłanek zawieszenia przedawnienia wymiaru nie może prowadzić do wydłużenia okresu przedawnienia wymiaru łącznie o więcej niż pięć lat. Pierwotnie planowano, żeby wprowadzić ograniczenie, zgodnie z którym przedłużenie okresu przedawnienia wymiaru nie może być dłuższe niż dwa lata. Uznano jednak ostatecznie, że 2-letnie ograniczenie przedawnienia wymiaru może doprowadzić do braku realnej możliwości wymiaru podatku, a także skutkować możliwością nadużywania postępowania sądownoadministracyjnego w związku ze składaniem skargi do WSA, a następnie skarg

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

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

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

kasacyjnych do NSA w przypadkach oczywiście bezzasadnych, szczególnie gdy do przedawnienia wymiaru pozostałoby stosunkowo niewiele czasu. W przypadku procedury wymiany informacji czy postępowania sądowego zakończenie tych procedur może trwać nawet kilka lat. Ponadto rozstrzygnięcie sprawy w sądzie administracyjnym może być zależne od rozstrzygnięcia TK lub TSUE, co w istotny sposób może mieć wpływ na długość prowadzenia postępowania sądowoadministracyjnego. Za wydłużeniem z 2 do 5 lat ograniczenia w przypadku prowadzenia spraw reprezentatywnych przemawia fakt, iż sprawa ta może być rozpatrywana przez wszystkie instancje administracyjne i sądowe.

W toku prac nad założeniami nowej ordynacji odrzucono postulat wprowadzenia możliwości zawieszenia przedawnienia wymiaru w przypadku postępowania podatkowych, które powinny być zawieszone, gdy sprawa wymaga rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ podatkowy. Uznano, że postępowania podatkowe określonych organów nie mogą wpływać na wydłużenie okresu przedawnienia wymiaru postępowania prowadzonych przez inne organy podatkowe, jeśli organy te są nadzorowane przez ten sam podmiot (Minister Finansów). W ramach przysługujących mu uprawnień podmiot ten powinien sprawić, aby opieszałość podległych mu organów nie wpływała na możliwość działań podejmowanych przez inne podległe mu organy. W przypadku złożonych i trudnych postępowania (np. podmiot występujący w łańcuchu powiązań karuzelowych, który nie jest podmiotem, od którego rozpoczyna się ten proceder), także gdy sprawy te prowadzone są przez różne urzędy skarbowe z całego kraju, należy zadbać o to, aby w ramach nadzoru Ministra Finansów postępowania te były prowadzone sprawnie. Kwestia ta nie jest jednak objęta zakresem nowej ordynacji podatkowej, a raczej aktu regulującego funkcjonowanie administracji podatkowej.

Również w ramach przedawnienia poboru należy ograniczyć przesłanki zawieszenia oraz przerwania jego biegu. W ramach przedawnienia poboru należy postulować utrzymanie następujących przesłanek zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia: rozłożenie na raty, odroczenie terminu złożenia deklaracji lub terminu płatności, przedłużenie terminu płatności, zabezpieczenie dobrowolne lub egzekucyjne, ogłoszenie upadłości, zastosowanie środka egzekucyjnego. Uzna-

no, że w toku dalszych prac nad nową ordynacją, należy opracować określone rozwiązania, które wprowadzałyby maksymalny okres przedłużania przedawnienia poboru na skutek zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia poboru. Jednocześnie należy jednak uregulować kwestię wpływu zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych poprzez ustanowienie hipoteki lub zastawu skarbowego na przedawnienie poboru podatku.²¹⁶ Zdaniem Komisji w tym zakresie należy wprowadzić rozwiązanie odpowiadające przedawnieniu wierzytelności cywilnoprawnych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem. W konsekwencji przedawnienie poboru w odniesieniu do wierzytelności podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem nie naruszałoby uprawnienia wierzyciela publicznego do uzyskania zaspokojenia z rzeczy obciążonej. Jeśli jednak w toku dalszych prac okaże się, że nie będzie możliwe przygotowanie rozwiązania, które będzie spełniało ww. wymogi, ale także odpowiadało innym, w tym wynikającym z wyroku TK z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12)²¹⁷, to przyjęte zostanie rozwiązanie odmienne. W tym zakresie przedmiotem szczegółowej analizy będzie rozwiązanie polegające na tym, że ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego będzie skutkowało przerwaniem lub zwieszeniem biegu terminu przedawnienia poboru, z uwzględnieniem, ustalonego w toku dalszych prac, maksymalnego okresu przedłużania przedawnienia poboru na skutek zawieszania lub przerwania biegu tego terminu.

W toku prac nad założeniami nowego aktu postulowano eliminację przerwania biegu terminu przedawnienia w związku z zastosowaniem środka egzekucyjnego. Uzasadniono to tym, że dokonanie przeglądu obowiązujących zdarzeń przerywających lub zawieszających bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinno być ukierunkowane na zrównanie sytuacji prawnej podatników posiadających majątek, wobec których można zastosować skuteczny środek egzekucyjny, z sytuacją podatników, którzy z różnych powodów takiego majątku nie posiadają. W konsekwencji podniesiono, że wysoka świadomość

216 Zob. m.in. wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12.

217 W orzeczeniu tym wskazano, że rozwiązania różnicujące czasowy zakres odpowiedzialności podatników w zależności od arbitralnego i przypadkowego kryterium tj. posiadania lub nieposiadania składników majątkowych pozwalających na ustanowienie zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej, nie mogą być uznane za zgodne z Konstytucją RP.

prawna niektórych podatników pozwala im unikać zapłaty należnych zobowiązań podatkowych poprzez dokonywanie różnorodnych czynności mających doprowadzić do sytuacji, w której prowadzone postępowanie egzekucyjne staje się bezskuteczne. W związku z powyższym wskazano, że zobowiązania rzetelnych podatników mających mniejszą świadomość prawną nie powinny przedawniać się w dłuższym okresie czasu w związku z zastosowaniem skutecznego środka egzekucyjnego przerywającego bieg terminu przedawnienia tylko dlatego, że podatnicy ci posiadają majątek, do którego można skierować skuteczną egzekucję. Zauważono także, że zobowiązania podatkowe podatników nieposiadających żadnego majątku przedawniają się, co do zasady, po upływie podstawowego 5-letniego terminu. Uznać jednak należy, że nie trzeba eliminować przesłanki powodującej przerwanie biegu terminu przedawnienia poboru w związku z zastosowaniem środka egzekucyjnego. Istnienie tej przesłanki może powodować wydłużenie terminu przedawnienia w przypadku podatników dysponujących majątkiem w porównaniu do podatników, którzy takim majątkiem nie dysponują. Organ podatkowy nie powinien jednak zostać pozbawiony możliwości dochodzenia, także w dłuższej perspektywie czasowej, przysługujących mu należności, które wynikają często z ostatecznych decyzji podatkowych, wobec podatników, którzy ten majątek posiadają. Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP zasadą jest płacenie podatków. Ponadto przesłanka posiadania majątku przez podatnika jest elementem, który wpływa na zakres i okres, w którym odpowiada on za należności podatkowe w związku z innymi instytucjami prawnymi, np. hipoteką czy zastawem skarbowym. Mechanizmy te mogą być zastosowane wyłącznie wobec podatnika, który dysponuje majątkiem. Oznacza to, że ich zastosowanie prowadzi do odmiennego traktowania podatników mających majątek (mniej korzystnego) w porównaniu do podatników, którzy takim majątkiem nie dysponują.

W toku prac nad założeniami nowej ordynacji zostało odrzucone rozwiązanie, w którym bieg terminu przedawnienia wymiaru mógłby ulec przerwaniu i zawieszeniu, w przeciwieństwie do biegu terminu przedawnienia poboru. Brak możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru mógłby doprowadzić do braku realnej możliwości doprowadzenia do wymiaru podatku w wielu sprawach m.in.

w takich, w których będzie potrzebne uzyskanie informacji od państw obcych. Okres, w którym informacje te zostaną przekazane organom polskim, nie jest zależny od działań polskich instytucji. Rozwiązanie to także w praktyce pozbawiałoby lub co najmniej poważnie ograniczało możliwości uwzględniania i naprawienia mankamentów, które niekiedy muszą wiązać się z wadliwym działaniem organu podatkowego, a zostaną stwierdzone przez sądy administracyjne. Zgodnie z ww. koncepcją postępowanie sądowoadministracyjne będzie bowiem konsumowało okres przedawnienia wymiaru. Oznacza to, że jeśli nawet organy podatkowe wydadzą decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego niezwłocznie po upływie terminu płatności, to ww. mechanizm może uniemożliwić im usunięcie uchybień w ramach ponownego postępowania podatkowego zarządzonego przez sąd administracyjny na skutek wygaśnięcia przedawnienia wymiaru. Podkreślić należy, że w przypadku procedury wymiany informacji czy postępowania sądowego zakończenie tych procedur może trwać nawet kilka lat, a ponadto rozstrzygnięcie sprawy w sądzie administracyjnym może być zależne od rozstrzygnięcia TK lub TSUE, co w istotny sposób może mieć wpływ na długość prowadzenia postępowania sądowoadministracyjnego. Postulowany przez niektórych mechanizm będzie także zachęcał podatników do wnoszenia skarg do WSA i skarg kasacyjnych do NSA we wszystkich, również oczywiście nieuzasadnionych przypadkach, aby doprowadzić do przekroczenia okresu przedawnienia wymiaru.

Odrzucić także należy postulat wprowadzenia nowej przesłanki przerwania przedawnienia poboru wzorowanej na rozwiązaniach zawartych w przepisie art. 123 § 1 kodeksu cywilnego. Zgodnie z nim bieg przedawnienia przerywa każda czynność przed sądem lub innym organem powołanym do rozpoznawania spraw lub egzekwowania roszczeń danego rodzaju albo przed sądem polubownym, przedsięwzięta bezpośrednio w celu dochodzenia lub ustalenia albo zaspokojenia lub zabezpieczenia roszczenia. Przesłanka ta powodowałaby gorszą dla podatnika sytuację niż istnieje obecnie w ordynacji podatkowej. Każda bowiem czynność mająca na celu wyegzekwowanie podatku prowadziłaby do przerwania biegu terminu przedawnienia (np. wystawienie tytułu wykonawczego). Ponadto ww. przesłanka w prawie podatkowym

mogłaby powodować negatywne skutki, które nie występują na gruncie prawa cywilnego. Związane jest to z faktem, że w prawie podatkowym ww. czynności, które skutkowałyby przerwą w biegu terminu przedawnienia, byłyby podejmowane przez ten sam organ, który właściwy byłby do realizacji podatku (naczelnik urzędu skarbowego). W prawie cywilnym zastosowanie ww. przesłanki przerwania nie prowadzi do zbiegu organu właściwego do uznania zasadności należności cywilnoprawnych i organu właściwego do ich egzekucji.

Nie ma też przeszkód, aby bez uszczerbku dla interesu administracji podatkowej wprowadzić inne mechanizmy, które skutkować będą realnym skróceniem okresu przedawnienia. Realizacji tego założenia powinno jednocześnie towarzyszyć podniesienie efektywności działań administracji podatkowej. Dzięki temu wprowadzenie proponowanych rozwiązań dotyczących przedawnienia nie będzie stanowić zagrożenia dla interesu publicznego i w efekcie prowadzi do zmniejszenia wpływów podatkowych. W ramach tego założenia należy m.in. wprowadzić mechanizm, zgodnie z którym – w zależności od sposobu powstania zobowiązania podatkowego – rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia następuje zasadniczo od dnia upływu terminu płatności lub od dnia powstania obowiązku podatkowego. Obecnie przyjmuje się powszechnie, że okres przedawnienia liczony jest od początku roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku lub powstał obowiązek podatkowy. Rozwiązanie to będzie skutkowało realnym skróceniem okresu przedawnienia nawet o kilka miesięcy. Będzie przy tym miało zastosowanie do wszystkich zobowiązań podatkowych.

W ramach prac nad założeniami nowej ustawy pojawił się postulat wprowadzenia mechanizmu, iż początek biegu terminu przedawnienia rozpoczyna się z początkiem roku kalendarzowego. Rozwiązanie to istnieje obecnie i powoduje problemy związane z ustaleniem konsekwencji m.in. ogłoszenia upadłości, która nastąpiła po dniu upływu terminu płatności podatku, a przed 1 stycznia roku następującego po roku podatkowym, który wyznacza okres przedawnienia zobowiązania podatkowego. Niezasadne są też obawy co do tego, że liczenie terminu przedawnienia wymiaru od dnia upływu płatności lub od dnia powstania obowiązku podatkowego może w praktyce powodować liczne spory i nieporozumienia. Należy podkreślić, że w założeniach przyjęto re-

gułę, wedle której termin płatności będzie wyznaczał początkową datę liczenia okresu przedawnienia wymiaru co do zasady we wszystkich podatkach. Wyjątkiem będą przypadki, gdy zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej, gdzie istotnym będzie moment powstania obowiązku podatkowego

7.5. Nowa konstrukcja przedawnienia a wydłużenie terminu przedawnienia

W toku prac nad przedawnieniem do KKOPP były zgłaszane zarzuty, że zmiany w zakresie przedawnienia zaproponowane w kierunkowych założeniach mogą doprowadzić do wydłużenia terminu przedawnienia. Wskazywano, że ma to być związane z wprowadzeniem 3 lat/5 lat na doręczenie przez organy podatkowe podatnikowi decyzji pierwszoinstancyjnej oraz kolejnych 5 lat na pobór podatku, podczas gdy obecnie, w przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa, organy podatkowe mają 5 lat na dokonanie wymiaru i pobór podatku. Podnoszono także, że zaproponowana koncepcja przedawnień powoduje przedłużenie praktycznie do 10 lat okresu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Odnosząc się do pierwszego zarzutu należy wskazać na kilka kwestii.

Po pierwsze, oceniając okres przedawnienia, należy mieć na uwadze całą konstrukcję tej instytucji i porównać jej kształt funkcjonujący do proponowanego. Błędem jest zestawienie tylko wybranych jej elementów. Na konstrukcję przedawnień składają się m.in. terminy przedawnienia, ale także sposoby określenia rozpoczęcia ich biegu oraz mechanizmy powodujące zawieszenie i przerwanie biegu terminu przedawnienia.

Po drugie, zgodnie z proponowaną koncepcją, bieg terminów przedawnienia wymiaru, w zależności od sposobu powstania zobowiązania podatkowego, rozpoczyna się zasadniczo od dnia upływu terminu płatności lub od dnia powstania obowiązku podatkowego. Obecnie przyjmuje się powszechnie, że okres przedawnienia liczony jest od początku roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku lub powstał obowiązek podatkowy. Rozwiązanie przewidziane w kierunkowych założeniach będzie więc skutkowało realnym skróceniem okresu przedawnienia nawet o kilka miesięcy.

Po trzecie, przedstawione mechanizmy przedawnienia zakładają wprowadzenie maksymalnego okresu przedłużenia przedawnienia wymiaru, jak i przedawnienia poboru. W obowiązujących obecnie mechanizmach przedawnienia zobowiązania podatkowego brak jest podobnego rozwiązania, które kreowałoby realne ramy czasowe ograniczenia przedłużenia przedawnienia tych zobowiązań. Prowadzi to do sytuacji, w której obecnie przedawnienie zobowiązań podatkowych może w ogóle nie następować lub następować po kilkunastu latach.

Po czwarte, istotnym elementem przedstawionej koncepcji przedawnień jest także wyeliminowanie dwóch najczęściej krytykowanych przesłanek, powodujących wydłużenie okresu przedawnienia zobowiązań podatkowych, tj. wszczęcie postępowania karnego skarbowego i zastosowanie środka egzekucyjnego na podstawie rygoru natychmiastowej wykonalności, wydanego w przypadku, gdy do przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostało mniej niż 3 miesiące.

Po piąte, w przedmiotowym zarzucie nie zwrócono uwagi na istniejący obecnie mechanizm przedawnień funkcjonujący w zakresie podatków, w których zobowiązania podatkowe powstają na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 68 i 70 o.p.). Przyjęte rozwiązanie prowadzi do eliminacji nieuzasadnionego zróżnicowania w zakresie mechanizmów, jak i terminów przedawnienia w zależności od sposobu powstawania zobowiązań podatkowych.

Nie można także zgodzić się z twierdzeniem, że koncepcja przedawnień zawarta w kierunkowych założeniach spowoduje przedłużenie praktycznie do 10 lat okresu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Po pierwsze, w przypadku podatków niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej okres przedawnienia wymiaru wynosi 3 lata, podczas gdy obecnie jest to okres 5 lat. W przypadku podatków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej okres przedawnienia wymiaru wynosi 5 lat, liczony co do zasady od upływu terminu płatności. Obecnie taki sam 5-letni okres rozpoczyna bieg później, gdyż od końca roku podatkowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Istotne jest, iż zgodnie z przedstawioną koncepcją, jeśli organ nie dokona wymiaru podatku w ww. okresach przedawnienia wymiaru, nie będzie mógł w ogóle dochodzić jakichkolwiek roszczeń podat-

kowych. W konsekwencji przedawnienie zobowiązań może także wynosić 3 lub 5 lat.

Po drugie, trudno organowi podatkowemu, który skutecznie wymierzy podatek w ww. terminach przedawnienia wymiaru, które jak wykazano wyżej, są krótsze niż obecnie, odbierać prawa do egzekwowania podatku w okresie 5 lat liczonych od zakończenia przedawnienia wymiaru. W myśl zasady sprawiedliwości opodatkowania, jeżeli ktoś jest zobowiązany do zapłaty podatku, którego istnienie i wysokość co do zasady są prawidłowo ustalone, to powinien go zapłacić.

7.6. Uwagi końcowe

Nowa konstrukcja przedawnień, oparta o przedstawione wyżej założenia, stanowić może rozwiązanie, które będzie eliminować istniejący obecnie problem braku realnej ochrony podatników. Rozwiązanie to uwzględnia przy tym interes państwa, co także jest szczególnie istotne, biorąc pod uwagę m.in. przyjętą w założeniach nowej ordynacji podatkowej zasadę wyważania interesu podatnika i interesu publicznego. Ważne jest przy tym, że nowa konstrukcja przedawnień oparta jest na elementach, które nie są obce polskiemu systemowi podatkowemu. Elementy przedawnienia wymiaru i przedawnienia poboru występują bowiem obecnie w ordynacji podatkowej. Nie mają one jednak powszechnego zastosowania jako dwa odrębnie funkcjonujące elementy, tworzące jednak jedno przedawnienie w prawie podatkowym. Ponadto zastosowanie przedstawionej koncepcji oznaczać będzie skrócenie, w porównaniu do obecnie obowiązujących rozwiązań, okresu wymiaru podatku przy jednoczesnym zapewnieniu organom podatkowym realnego w czasie prawa dochodzenia podatków, ostatecznie i w sposób niebudzący wątpliwości stwierdzonych.

8. Nadpłaty i zwroty podatku

8.1. Uwagi ogólne

Istnieje potrzeba istotnej przebudowy regulacji dotyczących nadpłaty. Konstruowaniu nowych przepisów dotyczących nadpłaty powinno towarzyszyć dążenie do uproszczenia procedury prowadzącej do

przekazania nadpłat podmiotom uprawnionym, a także wyeliminowanie obecnie istniejących mankamentów tej instytucji. Upraszczając procedurę dochodzenia nadpłat, celowe jest m.in. wprowadzenie jednego postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, stwierdzania nadpłaty z możliwością odstąpienia od wszczynania postępowania, a nawet jej stwierdzania bez wydawania decyzji, rozstrzyganie wraz z nadpłatą o jej oprocentowaniu, tj. stwierdzenie jej istnienia lub braku, a także umożliwienie dochodzenia nadpłaty w ramach jednego postępowania także wówczas, gdy do jej stwierdzenia niezbędne będzie określenie wysokości zobowiązania podatkowego. W ramach drugiego ww. celu postulować należy m.in. modyfikację definicji nadpłaty, wprowadzenie rozwiązania legislacyjnego problemu, gdy podatnik nie poniósł ciężaru ekonomicznego świadczenia, a zapłacił podatek nienależnie, kształtowania przepisów dotyczących nadpłaty z maksymalnym ograniczeniem kazuistyki, rozszerzenie przypadków zwrotu nadpłaty wraz z oprocentowaniem, a także jednoznaczne określenie zakresu zastosowania przepisów dotyczących nadpłaty do zwrotów podatku.

8.2. Kompleksowa regulacja instytucji nadpłaty

Zasadne jest uregulowanie instytucji nadpłaty całościowo w jednej części ordynacji podatkowej. Ujęcie funkcjonalne ułatwia orientację w większości niezbędnych rozwiązań dotyczących tej materii bez konieczności sięgania do innych jednostek redakcyjnych ustawy. Rozwiązanie takie znajduje uzasadnienie w dotychczas funkcjonującej praktyce legislacyjnej dotyczącej nadpłat. Konstruując przepisy dotyczące nadpłaty, należy dążyć do wydzielenia przepisów materialnych i proceduralnych. Należy postulować wyodrębnienie części ogólnej, która zawierałaby przepisy wspólne dla wszystkich rodzajów nadpłat.

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

w ordynacji podatkowej będą miały zastosowanie do zwrotów podatku wyłącznie w zakresie nieuregulowanym w innych aktach.

8.3. Modyfikacja definicji nadpłaty

Obecna definicja nadpłaty jest wadliwa. Nie zawiera pełnego katalogu przypadków traktowanych jako nadpłata. Nie określa także cech, które mogą wyznaczać zakres tego pojęcia. Modyfikacja tej definicji może polegać na: poszerzeniu przypadków, w których nadpłata będzie powstawała, wskazaniu cech wyznaczających zakres tego pojęcia lub może uwzględniać łącznie oba ww. elementy. W założeniu nadpłata powinna odnosić się do wszystkich należności poniesionych na rzecz wierzyciela podatkowego bez podstawy prawnej, zarówno przez podatnika, jak i wszystkie inne podmioty objęte stosunkiem podatkowoprawnym.

Definicja nadpłaty powinna umożliwiać odzyskanie nienależnie zapłaconego podatku przez podatnika. Szczęólnego rozwiązania legislacyjnego wymaga jednak przypadek, gdy podatnik nie poniósł ciężaru ekonomicznego świadczenia.²¹⁸ Konstrukcja podatku, zwłaszcza w podatkach pośrednich, umożliwia przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty nie powinny prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Obecny brak regulacji w tym zakresie stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie,²¹⁹ był też przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze.²²⁰ Postulować więc należy ukształtowanie instytucji nadpłaty w taki sposób, aby możliwe było uzyskanie zwrotu nadpłaty przez podatników podatków pośrednich pod warunkiem, że ponieśli ciężar

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

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

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

ekonomiczny podatku. Wprowadzane w tym zakresie rozwiązania powinny uwzględniać orzecznictwo TSUE (ETS).²²¹

W toku prac nad nową regulacją wskazywano, że uzależnienie stwierdzenia nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego przez podatnika w podatkach pośrednich jest zbędnym elementem. Trudno jest zgodzić się z tym twierdzeniem. Brak tego rozwiązania stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie, o czym mowa wyżej. Pozostawienie tego elementu nieuregulowanego będzie z dużym prawdopodobieństwem powodowało rozbieżności na gruncie przepisów odnoszących się do nadpłaty, które zostaną wprowadzone w nowej ordynacji podatkowej. Wprowadzenie tego rozwiązania nie powinno prowadzić do zmniejszenia przejrzystości systemu. Wręcz przeciwnie, to brak w obecnie obowiązującej ordynacji jednoznaczności co do tego, czy nadpłata przysługuje, czy też nie zubożonemu podatnikowi, doprowadziło do sytuacji, w której system prawny stał się nieczytelny. Wprowadzenie do nowej ordynacji regulacji odnoszącej się do przedmiotowej kwestii może prowadzić do tego, że nadpłata będzie miała charakter bardziej skomplikowany, gdyż pojawi się element, który do tej pory w o.p. nie funkcjonował. Mając na uwadze tę konsekwencję, warto jest jednak podjąć próbę rozwiązania jednego z istotniejszych problemów dotyczących nadpłaty.

Uregulowanie kwestii poniesienia ciężaru ekonomicznego nie będzie oznaczało, że podatnik będzie miał bardziej utrudnione zadanie w zakresie przeprowadzenia dowodu w porównaniu do rozwiązań obecnie obowiązujących. Obecnie i tak w świetle orzecznictwa podatnik podatku pośredniego powinien wykazać, że poniósł ciężar ekonomiczny podatku, mimo że taki obowiązek obecnie wprost z przepisów nie wynika. Wprowadzenie regulacji w tym zakresie spowoduje,

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

że obowiązki podatnika będą wprost wynikały z przepisów. Pozwoli to na weryfikację, czy organy podatkowe nie przekraczają tych regulacji i nie nakładają obowiązków, które przekraczają ciężar wynikający z ustawy. Podatnicy, mając świadomość tych przepisów, będą w stanie zawczasu gromadzić dowody, z których będzie wynikało, czy ponieśli ciężar świadczenia nienależnego. Ponadto uznano, że na etapie opracowania kierunkowych założeń nie jest zasadne przesądzanie o tym, czy i w jaki sposób należy w przepisach ordynacji podatkowej określać sposoby wykazania przez podatników poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku.

Trudno jest także zaakceptować postulat, iż należy wprowadzić zasadę, że organy nie będą domagały się wpłaty podatku od podatnika, ale od jego kontrahenta (nabywcy), gdy pobrana kwota podatku jest mniejsza niż należna. Prawo podatkowe powinno nakładać obowiązki o charakterze podatkowym na bierne podmioty stosunku prawnopodatkowego, do których kontrahent podatnika obecnie nie należy. Z tego też względu nie można np. w sytuacji, gdy właściwą stawką jest 8%, a zastosowano 5%, zobowiązać do zapłaty tej należności nabywcę, na którym nie ciąży obowiązek podatkowy. Takie rozwiązanie byłoby możliwe jedynie w przypadku modyfikacji przepisów regulujących konstrukcję danego podatku, do czego KKOPP nie ma kompetencji.

8.4. Konstrukcja przepisów z maksymalnym ograniczeniem kazuistyki

Obecnie obowiązujące regulacje dotyczące nadpłaty można podzielić na przepisy ogólne i szczegółowe. W ramach pierwszej kategorii znajdują się regulacje wspólne, dotyczące wszystkich rodzajów nadpłat, takie jak: pojęcie nadpłaty czy zasady postępowania z powstałą nadpłatą. Przepisy szczegółowe dotyczą poszczególnych typów nadpłat. Ich obecna struktura i ujęcie problemowe są mało przejrzyste.²²² Dotyczy to przede wszystkim regulacji dotyczących terminów zwrotu nadpłaty, oprocentowania nadpłat, zasad stwierdzania nadpłaty. Należy dążyć do

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

tego, aby przepisy te upraszczać i tam, gdzie to jest możliwe, eliminować ich kazuistyczny charakter.²²³

8.5. Rozszerzenie kręgu podmiotów uprawnionych do uzyskania nadpłaty

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

Należy jednoznacznie uregulować kwestię podmiotu uprawnionego do nadpłaty w przypadku m.in. utraty statusu podatkowej grupy kapitałowej, utraty bytu prawnego, utraty zdolności prawnej, utraty zdolności do czynności prawnych, upadłości. Uprawnienie to powinno obejmować wszelkie czynności niezbędne w tym zakresie, w tym m.in. prawo do podejmowania działań zmierzających do stosowania trybów nadzwyczajnych weryfikacji decyzji, które mogą prowadzić do stwierdzenia istnienia nadpłaty związanej ze zobowiązaniem wynikającym z decyzji adresowanych do podmiotów pierwotnie uprawnionych do nadpłaty. Należy wprowadzić możliwość zwrotu nadpłaty podmiotom wskazanym przez beneficjenta. Aktualnie rozwiązanie to funkcjonuje jedynie na gruncie podatku od towarów i usług.

8.6. Uproszczenie procedury dochodzenia nadpłaty

Należy dążyć do wprowadzenia jednego postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty inicjowanego z urzędu lub na wniosek. Nie ma uzasadnienia do utrzymywania, obecnie obowiązujących dwóch procedur dotyczących nadpłaty, które kończą się odpowiednio decyzjami w sprawie określenia lub stwierdzenia nadpłaty. Stwierdzenie nadpłaty

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

na wniosek podatnika powinno być rozstrzygane co do zasady decyzją. Należy jednak przewidzieć od tej reguły wyjątki.²²⁴ Decyzje uwzględniające w całości żądanie strony w sprawie nadpłaty powinny być wydawane i doręczane jedynie na jej żądanie. Obecnie możliwe jest odstąpienie od wydawania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty, jedynie gdy wynika ona z deklaracji lub korekty deklaracji, których organ nie kwestionuje. W świetle proponowanych regulacji organ podatkowy powinien zakomunikować stronie środkami komunikacji elektronicznej, ewentualnie telefonicznie, o rozstrzygnięciu, pouczając o prawie żądania wydania decyzji. Informacja taka może być przekazana podczas zwrotu nadpłaty za pośrednictwem polecenia przelewu. Termin do wniesienia odwołania będzie liczony od doręczenia stronie uzasadnienia decyzji w sprawie m.in. nadpłat. Żądanie sporządzenia uzasadnienia decyzji należy limitować terminem, aby to uprawnienie nie stało się środkiem prowadzącym do przedłużania postępowania i prowadzącym do przedawnienia zobowiązania. Właściwy jest tu termin 14 dni. Z uwagi na fakt, że akt administracyjny bez żądania strony nie zostanie wydany, to tradycyjne tryby wzruszenia decyzji ostatecznej nie będą miały tu zastosowania. Weryfikacja legalności działania organu musi jednak zostać zapewniona. Należy więc dla takiej kategorii spraw stworzyć możliwość ponownego rozpatrzenia sprawy w ramach nadzoru i wydania decyzji.

Stwierdzenie nadpłaty z urzędu powinno następować decyzją także w możliwie uproszczonej procedurze, m.in. bez konieczności wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania. W tym przypadku zasadne wydają się dążenie, aby decyzja była wydawana, podobnie jak przy stwierdzeniu nadpłaty, w całości uwzględniającej wniosek podatnika, wyłącznie gdy z takim żądaniem wystąpi strona. Stwierdzenie nadpłaty z urzędu powinno mieć miejsce w każdym przypadku, gdy organ podatkowy ustali jej istnienie w ramach procedury podatkowej (czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego, w tym w zakresie stosowania tzw. trybów nadzwyczajnych).

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

W przypadku, gdy organ będzie stwierdzał nadpłatę bez decyzji (m.in. jeśli organ uwzględni w całości wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty lub stwierdzi nadpłatę z urzędu), to także nie powinien być zobowiązany do wydawania postanowień dotyczących nadpłaty, np. w sprawie zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych, chyba że o to wystąpi strona. Odstąpieniu od wydawania postanowień, o których mowa wyżej, powinna towarzyszyć reguła, zgodnie z którą organ podatkowy powinien zakomunikować stronie środkami komunikacji elektronicznej, ewentualnie telefonicznie o rozstrzygnięciu, np. zaliczeniu nadpłaty na poczet zaległości podatkowych. Może to nastąpić jednocześnie z informacją o stwierdzeniu nadpłaty, także przekazanej w tej formie.

Istotnym uzupełnieniem ww. mechanizmu powinno być rozwiązanie, zgodnie z którym elementem decyzji dotyczącej nadpłaty będzie rozstrzygnięcie dotyczące oprocentowania, tj. stwierdzenie jego istnienia lub braku. Przedmiotem tego rozstrzygnięcia nie powinno być jednak wyliczenie kwoty przysługującego oprocentowania. W sprawie oprocentowana nie będzie konieczne wszczęcie odrębnego postępowania. Jeśli organ nie wydaje decyzji w sprawie nadpłaty (m.in. gdy nadpłata wynika z deklaracji, korekty deklaracji, których organ nie kwestionuje lub wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty, który organ uwzględnia w całości i strona nie wystąpiła o wydanie i doręczenie takiej decyzji), a podatnikowi przysługuje oprocentowanie, organ przekazuje oprocentowanie bez wydawania decyzji w tej sprawie. W każdym jednak przypadku podatnik powinien mieć możliwość wystąpienia z wnioskiem o przyznanie oprocentowania, który powinien być rozstrzygany w formie decyzji, chyba że zostanie on w całości uwzględniony. Dodać należy, że jednostki samorządu terytorialnego nie powinny ponosić negatywnych konsekwencji na skutek opieszałości samorządowych organów II instancji w postaci m.in. konieczności przekazania oprocentowania od zwracanych nadpłat. W tym zakresie jednostki samorządu terytorialnego powinny mieć możliwość korzystania z rozwiązań, które będą umożliwiały skuteczne zwalczanie przelekłości i beczynności organów II instancji.

W toku prac nad kierunkowymi założeniami postulowano, aby zrezygnować z zasady, iż wraz z rozstrzygnięciem nadpłaty powinno

pojawić się rozstrzygnięcie dotyczące oprocentowania, tj. stwierdzenie jego istnienia lub braku. Argumentowano to tym, że w wielu sytuacjach konieczne jest zbadanie przesłanek, czy oprocentowanie jest należne, co spowoduje, iż w przypadku konieczności wydawania rozstrzygnięcia w jednej decyzji wydłuży się termin dokonania zwrotu nadpłaty, której kwota jest bezsporna i nie wymaga dodatkowego postępowania. Wskazano ponadto, że w przypadku zastosowania przez podatnika środka odwoławczego, gdy nie zgodzi się on z wyliczeniami dotyczącymi oprocentowania – cała decyzja będzie zaskarżona i brak będzie przesłanek również do zwrotu bezspornej kwoty nadpłaty na podstawie nieostatecznej decyzji. Odnosząc się do tych uwag, należy wskazać, że w momencie stwierdzenia nadpłaty istnieje możliwość ustalenia, czy powinna być ona przyznana wraz z oprocentowaniem. Z takim przypadkiem mamy do czynienia, gdy wynika ona z wadliwego stanowienia (orzeczenie TK lub TSUE) lub stosowania prawa. Rozstrzygnięcie w kwestii oprocentowania w istocie rzeczy będzie wymagało podjęcia w tej kwestii ustaleń i zbadania sprawy. Działanie to jest jednak uzasadnione w ramach postępowania dotyczącego nadpłaty następującymi względami:

- krótszy okres oczekiwania na rozstrzygnięcie przez podatnika,
- niższe koszty postępowania; orzekanie o oprocentowaniu w odrębnym postępowaniu powoduje dodatkowe koszty zarówno dla organu podatkowego, jak i podatnika,
- decyzja, w części dotyczącej nadpłaty, która nie jest kwestionowana przez podatnika, w związku ze złożeniem odwołania jedynie w odniesieniu do oprocentowania powinna być wykonana w zakresie nadpłaty.

Należy określić relacje postępowania o stwierdzenie nadpłaty do postępowania określającego wysokość zobowiązania podatkowego.²²⁵

225 Próbę regulacji w tej kwestii znajdziemy w rządowym projekcie nowelizacji ordynacji podatkowej (ustawa z dnia 9 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i niektórych innych ustaw, druk senacki nr 980) oraz projekcie rządowym ustawy o administracji podatkowej. Przewiduje on m.in. wprowadzenie „częstkowego” postępowania wymiarowego prowadzonego w związku z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Oznacza to, że w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ określa zobowiązanie w zakresie, w jakim nadpłata związana jest ze zmianą wysokości tego zobowiązania (art. 75 § 7). Proponuje się także wprowadzenie zasady, że decyzje cząstkowe dotyczące nadpłaty i części zobowiązania będą mogły funkcjonować z innymi decyzjami cząstkowymi, ale będą mogły być zastąpione decyzją

Postulat ten ma doprowadzić do wyeliminowania wątpliwości, czy organ podatkowy uprawniony jest do rozstrzygnięcia w sprawie nadpłaty i weryfikacji wysokości zobowiązania podatkowego w jednym postępowaniu wszczętym na wniosek strony. Rozwiązań, które mogą ten cel realizować, jest co najmniej kilka. Jedno z nich może polegać na ustawowym wyłączeniu obowiązku prowadzenia postępowania wymiarowego przed rozpatrzeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty.²²⁶ Innym mechanizmem może być wprowadzenie „częstkowego” postępowania wymiarowego prowadzonego w związku z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Oznacza to, że w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ określa zobowiązanie w zakresie, w jakim nadpłata związana jest ze zmianą wysokości tego zobowiązania. Decyzje częstkowe dotyczące nadpłaty i części zobowiązania będą mogły funkcjonować z innymi decyzjami częstkowymi, ale będą też mogły być zastąpione decyzją kompleksową, tj. określającą wysokość zobowiązania podatkowego. W takim przypadku będzie mogło nastąpić wygaśnięcie np. z mocy prawa decyzji częstkowych wydanych wcześniej na skutek wydania decyzji określającej.

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

8.7. Rozszerzenie oprocentowania nadpłat

Nadpłata powinna być zwracana wraz z oprocentowaniem od dnia zapłaty w przypadku, gdy wynika ona z wadliwego stanowienia (orzeczenie TK lub TSUE)²²⁷ lub stosowania prawa,²²⁸ a także od dnia upły-

kompleksową, tj. określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Przewiduje się także wygaśnięcie z mocy prawa decyzji częstkowych wcześniej wydanych na skutek wydania decyzji określającej.

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

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

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

wu terminu do zwrotu nadpłaty, gdy nie została ona zwrócona w tym terminie, a podatnik nie przyczynił się do powstania opóźnienia w tym zakresie. Podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji związanych z wadliwym działaniem władzy publicznej w zakresie stanowienia, jak i stosowania prawa. Gdy nadpłata wynika z wadliwego stanowienia prawa, nie powinno być także zróżnicowania w zakresie oprocentowania w zależności od tego, czy nadpłata wiąże się ze złożoną deklaracją, czy też wydaną decyzją. Obecnie takie zróżnicowanie występuje, gdy Trybunał Konstytucyjny stwierdza niekonstytucyjność regulacji prawnej.

8.8. Uwagi końcowe

Nadpłata w nowej ordynacji podatkowej powinna zostać ukształtowana w taki sposób, aby uproszczona została procedura prowadząca zarówno do jej stwierdzenia, jak i zwrotu. Należy eliminować stosowanie pełnej procedury podatkowej, zwłaszcza gdy nie ma sporu między podatnikiem a organem podatkowym. Regulacje odnoszące się do nadpłaty powinny wykorzystywać, obecnie funkcjonujące bez problemu, rozwiązania dotyczące tej instytucji. Za uzasadniony należy uznać także postulat eliminacji obecnie istniejących mankamentów na gruncie stosowania nadpłaty. Rozwiązania takie umożliwią wprowadzenie rozwiązań jakościowo lepszych, ale jednocześnie sprawią, że będzie możliwe przyjęcie mechanizmów, które funkcjonują bez zarzutów.

9. Komunikacja elektroniczna

9.1. Uwagi ogólne

W ramach projektowanych regulacji należy uwzględnić zmiany zachodzące w otoczeniu organów podatkowych, powodujące konieczność informatyzacji stosowanych procedur. Ideą przyświecającą nowej ustawie jest uproszczenie otoczenia prawnego i stworzenie ułatwień dla obywateli i przedsiębiorców. Wskazane mechanizmy i instrumenty prawne są konieczne dla rozwoju e-administracji i e-gospodarki. Stanowią one dowód zmian, jakie zachodzą w sposobie podejścia administracji do jednostki. Świadczą o ukierunkowaniu na pomoc jednostce

i umożliwienie jej bardziej sprawnych i efektywnych kontaktów z administracją. Rozwijanie nowych technologii informacyjnych i komunikacyjnych,²²⁹ w tym środków komunikacji elektronicznej, pozytywnie wpływa na rozwój społeczeństwa cyfrowego, co jest szczególnie ważne przy tak szybkim tempie rozwoju otaczającego świata.

Na styku zastosowania nowoczesnych technologii w realizacji czynności stron stosunku podatkowoprawnego organu podatkowego oraz dokonywania tych czynności w sposób tradycyjny pojawia się zagadnienie neutralności technologicznej. Neutralność technologiczna jest pojęciem ustawowym. Zgodnie bowiem z art. 3 pkt 19 ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujące zadania publiczne neutralność technologiczna oznacza zasadę równego traktowania przez władze publiczne technologii teleinformatycznych i tworzenia warunków do ich uczciwej konkurencji, w tym zapobiegania możliwości eliminacji technologii konkurencyjnych przy rozbudowie i modyfikacji eksploatowanych systemów teleinformatycznych lub przy tworzeniu konkurencyjnych produktów i rozwiązań. Tak ujęta zasada neutralności technologicznej zobowiązuje organy państwa do stosowania otwartych standardów technologicznych wszędzie tam, gdzie są one dostępne, a każdemu obywatelowi zapewnia wolny wybór najodpowiedniejszego narzędzia spośród dostępnych w obrocie prawnym rozwiązań technologicznych, co w konsekwencji wiąże się z zapewnieniem braku preferencji oraz braku dyskryminacji jakiegokolwiek technologii z jakiegokolwiek przyczyny.

W literaturze trafnie wskazano na daleko idące powiązania zasady neutralności technologicznej z konstytucyjną zasadą równości.²³⁰

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

230 Zob. P. Wąglowski, *Prawo w sieci. Zarys regulacji Internetu*, Warszawa 2005, s. 27 i n.; J. Janowski, *Administracja elektroniczna. Kształtowanie się informatycznego prawa administracyjnego i elektronicznego postępowania administracyjnego w Polsce*, Warszawa 2009, s. 126.

Zasada neutralności technologicznej stanowi bowiem jedną z gwarancji równego traktowania podmiotów prawa przez władze publiczne i ochrony przed dyskryminacją w życiu społecznym, gospodarczym i politycznym.²³¹

Mając na uwadze powyższe spostrzeżenia, zasadą powinna być zatem możliwość składania wszelkiego rodzaju oświadczeń i dokumentów drogą elektroniczną, jeśli tylko ich rodzaj na to pozwala.²³²

Wykorzystywanie w komunikacji pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami nowoczesnych technologii komunikacyjnych i informacyjnych oceniane jest jako działanie w celu zapewnienia sprawnej i przyjaznej obsługi podatnika oraz zwiększenia zaufania podatników do organów podatkowych.²³³

9.2. Rozwiązania szczegółowe w zakresie uregulowania zasad komunikacji elektronicznej

Regulacje w nowej ordynacji podatkowej odnoszące się do materii wykorzystywania nowoczesnych technologii komunikacyjnych i informacyjnych powinny uwzględniać usługi i funkcjonalności wdrażane w programie e-Podatki (w ramach tego programu realizowane są trzy projekty: e-Podatki,²³⁴ e-Deklaracje²³⁵ oraz e-Rejestracja²³⁶).

Podstawowe zagadnienia z zakresu komunikacji elektronicznej powinny być ujęte w odrębnym rozdziale, w części ogólnej projektowanego aktu prawnego. Ponadto w dalszych przepisach nowej ordynacji podatkowej będą znajdowały się regulacje o charakterze szczególnym, związane z konkretnymi instytucjami prawa podatkowego, a odnoszące się do problematyki wykorzystania nowoczesnych technologii informa-

231 M. Kamiński, *Prawo do neutralności, „IT w Administracji”* 2009, nr 12.

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

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

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

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

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

cyjnych i komunikacyjnych (np. przepisy o pełnomocnictwie elektronicznym w przepisach o pełnomocnictwie, przepisy o wydawaniu decyzji w formie dokumentu elektronicznego w przepisach o decyzjach, możliwości elektronicznej kontroli opartej o standardowy, logiczny plik informatyczny pozwalający drogą komunikacji elektronicznej wymieniać informację pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami w przepisach o kontroli itd.).

W rozdziale poświęconym komunikacji elektronicznej znajdują się regulacje realizujące zasadę prawa do komunikacji z organem podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Zasada ta będzie miała zastosowanie zarówno w toku postępowania, jak i poza postępowaniem, np. w związku z wnoszeniem do organu podatkowego deklaracji podatkowych.

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

Zauważyć należy, że zasada prawa do komunikacji elektronicznej nie powinna mieć charakteru bezwzględnego. Przepisy szczególne będą mogły przewidywać wyjątki od tej zasady, w szczególności w przypadkach, gdy zastosowanie środków komunikacji elektronicznej w ściśle określonych i uzasadnionych przypadkach będzie nie uprawnieniem, ale obowiązkiem. Przykładem takiego rozwiązania może być nowy art. 144 § 5 o.p., zgodnie z którym doręczenie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym oraz organom administracji publicznej następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego.²³⁷

237 Zob. art. 1 pkt 97 ustawy z dnia 9 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Sejm VII kadencji, druk nr 3600), <http://www.sejm.gov.pl>

Innym przykładem jest art. 45ba ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,²³⁸ zgodnie z którym deklaracje, informacje oraz roczne obliczenie podatku, o których mowa w art. 35 ust. 10, art. 37 ust. 1, art. 38 ust. 1a i 1b, art. 39 ust. 1-4, art. 42 ust. 1a-4, art. 42a oraz art. 42c ust. 5 i 6, składa się urzędowi skarbowemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej, z zastrzeżeniem postanowień art. 45ba ust. 2 i 3.

Przepisy tego rozdziału powinny uwzględniać postanowienia rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 910/2014 w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE.²³⁹ Rozporządzenie to określone zostało w skrócie jako eIDAS.²⁴⁰ Akt ten zastąpi dyrektywę 1999/93/WE w sprawie wspólnotowych ram prawnych dla podpisów elektronicznych²⁴¹ oraz, w określonym zakresie, krajowe przepisy wszystkich państw członkowskich. Nowe przepisy będą stosowane bezpośrednio w wewnętrznym porządku prawnym państw członkowskich od 1 lipca 2016 r.

W doktrynie zwrócono uwagę, że dla kształtowania się elektronicznego obrotu prawnego zasadnicze znaczenie ma prawna regulacja podpisu elektronicznego, której rewizja jest postulowana, przewidywana i przygotowywana już od wielu lat. W końcu gdy do niej dojdzie, trzeba będzie ponownie nowelizować obecnie wprowadzane unormowania w zakresie elektronicznej procedur sądowych i administracyjnych. Jednym z tego powodów będzie zapowiadane wprowadzenie kolejnych rodzajów podpisów elektronicznych, a w tym podpisu urzędowego.²⁴²

Zgodnie z art. 1 rozporządzenia eIDAS, w celu zapewnienia właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego i w dążeniu do osiągnięcia odpowiedniego poziomu bezpieczeństwa środków identyfikacji elektronicznej i usług zaufania niniejsze rozporządzenie:

238 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

239 Dz.U. UE L 2014, nr 257, s. 73.

240 Dalej: rozporządzenie eIDAS lub rozporządzenie.

241 Dz.U. UE L 2000, nr 13, s. 12.

242 J. Janowski, Informatyka prawnicza wobec elektronicznej sądowej stosowania prawa, [w:] *Wizja społeczeństwa informacyjnego i jej realizacja w prawie polskim*, (red.) J. Misztal-Końska, G. Tylec, Lublin 2012, s. 129.

- a) określa warunki uznawania przez państwa członkowskie środków identyfikacji elektronicznej osób fizycznych i prawnych, objętych notyfikowanym systemem identyfikacji elektronicznej innego państwa członkowskiego,
- b) określa przepisy dotyczące usług zaufania, w szczególności transakcji elektronicznych,
- c) ustanawia ramy prawne dla podpisów elektronicznych, pieczęci elektronicznych, elektronicznych znaczników czasu, dokumentów elektronicznych, usług rejestrowanego doręczenia elektronicznego i usług certyfikacyjnych uwierzytelniania witryn internetowych.

Zastosowanie technologii tradycyjnej oraz nowoczesnych technologii informacyjnych i komunikacyjnych powoduje, że obok dokumentu papierowego pojawia się dokument elektroniczny. Nasuwa się jednak pytanie, czy te dwa dokumenty mogą zawierać informacje utrwalone w postaci pisma? Z jednej strony, zgodnie z art. 126 o.p., sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Czy zatem pisemność jest zastrzeżona wyłącznie dla postaci papierowej? Można bowiem dojść do wniosku, że pisemność oznacza warunek wyrażenia pismem, czyli tekstem składającym się między innymi z liter, cyfr i innych znaków specjalnych, utrwalonych na każdym nośniku umożliwiającym odtworzenie treści i formy tekstu.²⁴³ Innymi formami jest np. forma ustna, audiowizualna czy też graficzna, w której przekaz informacji następuje za pomocą obrazu. Potwierdza to zresztą ustawodawca w art. 143 § 1a o.p. oraz w przepisach regulujących doręczanie przez organ podatkowy pism w formie dokumentu elektronicznego (art. 144a, 152 § 3 i art. 152a o.p.). W przepisach tych ustawa posługuje się bowiem określeniem „pismo w formie dokumentu elektronicznego”, które ma znaczenie węższe od określenia „dokument elektroniczny”. Niemniej jednak zgodnie z art. 155 § 1 o.p. organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika, na piśmie

243 G. Szpor, *Administracyjne problemy informatyzacji*, [w:] *Miedzy tradycja a przyszłością w nauce prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi*, (red.) J. Supernat, Wrocław 2009, s. 721.

lub w formie dokumentu elektronicznego. W tym miejscu zasadne jest zwrócenie uwagi na nowe brzmienie art. 155 § 1 o.p.²⁴⁴ zgodnie z którym organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, w tym także w formie dokumentu elektronicznego, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Ustawodawca doszedł zatem do wniosku, że pismo może być w formie dokumentu elektronicznego, co zresztą zasługuje na aprobatę.

W języku polskim słowo „pismo” ma wiele znaczeń: 1) zespół znaków graficznych będących znakami dźwięków lub pojęć, a także ogół liter składających się na dany alfabet, 2) właściwy komuś sposób kreślenia liter i cyfr, 3) wyrażanie myśli za pomocą znaków graficznych, umiejętność pisania, 4) tekst napisany ręcznie lub maszynowo na kartce lub kartkach papieru, 5) zebrane utwory literackie, publicystyczne itp., 6) publikacja wydawana w stałych terminach, a także egzemplarz tej publikacji.²⁴⁵ Dokonując jednak wykładni pojęcia pisma, którym posługują się ustawodawca w ordynacji podatkowej, i to zarówno przed nowelizacją dokonaną ustawą z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw,²⁴⁶ jak też po nowelizacji, należy uwzględnić aspekt wykładni systemowej. Zauważyć bowiem trzeba, że w art. 143 § 1a o.p. ustawodawca posługuje się zwrotem „podpisywanie pism w formie dokumentu elektronicznego podpisem elektronicznym”, w art. 144a o.p. jest mowa o „doręczaniu pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej”, w art. 152a o.p. użyto sformułowania „w celu doręczenia pisma w formie dokumentu elektronicznego” oraz „nieodebrania pisma w formie dokumentu elektronicznego”. Oczywiście staje się zatem, że w tym akcie prawnym nie można pisma utożsamiać wyłącznie z tekstem utrwalonym na papierze. Pod pojęciem pisma, w rozumieniu ordynacji podatkowej, należy zatem rozu-

244 Zob. art. 1 pkt 114 ustawy z dnia 9 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Sejm VII kadencji, druk nr 3600), <http://www.sejm.gov.pl>

245 <http://sjp.pwn.pl/>

246 Ustawa z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 183); dalej: ustawa o zmianie ustawy o informatyzacji.

mieć zespół znaków graficznych będących znakami dźwięków lub pojęć, utrwalonych w formie dokumentu elektronicznego lub też na innym nośniku, w tym na kartce papieru. Przy tym w przypadku dokumentu elektronicznego chodzi tu o tzw. dokument tekstowy.²⁴⁷

Wskazane powyżej zagadnienie wymaga jednoznacznego uregulowania w nowej ordynacji podatkowej. Należy wyartykułować, że wymóg pisemności jest spełniony także w przypadku zastosowania formy dokumentu elektronicznego. Problem ten został rozstrzygnięty na gruncie ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. W art. 12b § 1 p.p.s.a. zawarto zasadę, zgodnie z którą określony w ustawie warunek formy pisemnej uważa się za zachowany, jeżeli dokument elektroniczny został podpisany w sposób, o którym mowa w art. 46 § 2a, czyli bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu lub podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP. Ponadto ustawa dopuszcza zastosowanie innych mechanizmów, o których mowa w art. 20a ust. 2 u.i., jeżeli takie mechanizmy zostały wprowadzone przez sąd administracyjny. Z regulacji tej wynika zatem, że ściśle określony sposób podpisania dokumentu elektronicznego gwarantuje to, że dokument taki czyni zadość określonemu w ustawie warunkowi formy pisemnej.²⁴⁸

Wprowadzenie w zasadzie ogólnej postępowania podatkowego możliwości posłużenia się formą dokumentu elektronicznego, a nie formą pisma utrwalonego w dokumencie elektronicznym, jako w pełni równoważną dla realizacji czynności postępowania podatkowego w formie pisemnej oznacza możliwość szerokiego zastosowania w tym postępowaniu nowoczesnych technologii informacyjnych, zarówno w płaszczyźnie komunikacyjnej obejmującej wnoszenie podań oraz doręczanie pism, jak też w płaszczyźnie dowodzenia, a konkretnie w przeprowadzaniu niektórych czynności w tym postępowaniu. Należy jednak pamiętać o tym, że funkcjonalność formy dokumentu elektronicznego nie została normatywnie ograniczona wyłącznie do danych elektronicznych znajdujących się w projekcji znaków graficznych pi-

247 P. Pietrasz, Ciąg dalszy informatyzacji postępowania podatkowego – uwagi ogólne, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 11, s. 24 i n.

248 Zob. P. Pietrasz, Informatyzacja postępowania sądowoadministracyjnego (nowe rozwiązania), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 5, s. 33.

sma, co oznacza, że forma dokumentu elektronicznego nie ogranicza się wyłącznie do postaci elektronicznego utrwalenia znaków graficznych pisma.²⁴⁹ Dokument elektroniczny może bowiem zawierać również dane służące do projekcji obrazu, a także dźwięku. W ramach formy dokumentu elektronicznego oprócz dokumentów zawierających tekst, czyli pism w formie dokumentów elektronicznych, trzeba wskazać również na dokumenty elektroniczne inne niż dokumenty tekstowe, w tym np. audiowizualne.²⁵⁰

Powyższe spostrzeżenia dotyczące zakresu pojęcia „dokumentu” znajdują potwierdzenie w kodeksie postępowania cywilnego, po zmianach dokonanych ustawą uchwaloną dnia 27 maja 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny, ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw.²⁵¹ Otóż zgodnie z art. 243ą kpc., przepisy niniejszego rozdziału stosuje się do dokumentów zawierających tekst, umożliwiających ustalenie ich wystawców. Natomiast zgodnie z art. 308 kpc. dowody z innych dokumentów niż wymienione w art. 243ą, w szczególności zawierających zapis obrazu, dźwięku albo obrazu i dźwięku, sąd przeprowadza, stosując odpowiednio przepisy o dowodzie z oględzin oraz o dowodzie z dokumentów.

W tym miejscu wskazać należy, że zgodnie z postanowieniami art. 3 pkt 35 rozporządzenia eIDAS „dokument elektroniczny” oznacza każdą treść przechowywaną w postaci elektronicznej, w szczególności tekst lub nagranie dźwiękowe, wizualne lub audiowizualne. W nowym ujęciu dokument elektroniczny nie musi przyjmować postaci dokumentu składającego się z liter, znaków językowych i reguł gramatycznych. Może przyjmować postać nagrania dźwiękowego, wizualnego czy audiowizualnego.²⁵² Nowa definicja abstrahuje nawet od pojęcia nośnika i informacji. Takie ujęcie dokumentu jest bardzo nowoczesne i uniwersalne. Pozwala na uznanie za dokument treści zapisanej w sposób umożliwiający odtworzenie zarówno na papierze lub innych tradycyj-

249 Zob. szerzej: M. Jachowicz, M. Kotulski, *Forma dokumentu elektronicznego w działalności administracji publicznej*, Warszawa 2012, s. 41.

250 P. Pietrasz, *Ciąg dalszy informatyzacji postępowania podatkowego – uwagi ogólne*, „Przebieg Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 11, s. 22.

251 [http://orka.sejm.gov.pl/opinie7.nsf/nazwa/2678_u/\\$file/2678_u.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/opinie7.nsf/nazwa/2678_u/$file/2678_u.pdf)

252 Zob. J. Gołaczyński, D. Szostek, *Doręczanie elektroniczne oraz wybrane aspekty informatyzacji sądowego postępowania egzekucyjnego*, [w:] *Elektronizacja sądowego postępowania egzekucyjnego w Polsce*, (red.) A. Marciniak, Sopot 2015, s. 171.

nych nośnikach (pergaminie, trwałym materiale), na elektronicznych nośnikach informacji takich jak płyta DVD, CD, twardy dysk, ale także w chmurze (macierzy lub serwerze znajdującym się w innej lokalizacji aniżeli urządzenie, za pomocą którego następuje dostęp do dokumentu).²⁵³

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

Zasadne jest kompleksowe umożliwienie wnoszenia do organów podatkowych, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, nie tylko dokumentów elektronicznych, ale również odwzorowanych cyfrowo dokumentów sporządzonych na papierze, w tym w szczególności podań i deklaracji. Wskazano, że w toku czynności sprawdzających powinno się w szerokim zakresie dopuścić możliwość przysyłania organowi podatkowemu elektronicznych kopii dokumentów papierowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej, z jednoczesną możliwością ich weryfikacji poprzez sprawdzenie oryginałów tych dokumentów.²⁵⁴

Zagadnienie posługiwania się przed organem podatkowym elektroniczną kopią dokumentu sporządzonego na papierze zostało uregulowane w art. 306d § 3-5 o.p. dodanym ustawą o zmianie ustawy o informatyzacji. Zgodnie z art. 306d § 3 o.p., jeżeli strona lub inny uczestnik postępowania nie może uzyskać w formie dokumentu elektronicznego zaświadczenia wymaganego na potwierdzenia faktów lub stanu prawnego lub innego dokumentu wydanego przez podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, jak rów-

253 Zob. też D. Szostek, *Opinia w sprawie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks cywilny, Kodeks postępowania cywilnego i niektórych innych ustaw* (druk nr 2678), Warszawa 24 września 2014 r.

254 Kodeks podatnika. Podsumowanie akcji „Stwórzmy kodeks podatnika”, prowadzonej przez redakcję „Rzeczpospolitej” od października do grudnia 2014 r., Warszawa 2015, s. 30.

niez potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania, strona lub inny uczestnik postępowania może złożyć elektroniczną kopię takiego dokumentu, po uwierzytelnieniu jej przez wnoszącego, przy użyciu mechanizmów określonych w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Zgodnie z kolejnym przepisem w tym artykule (§ 4) organ podatkowy może żądać przedłożenia oryginału zaświadczenia, innego dokumentu lub potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania, o których mowa w § 3, o ile złożona kopia nie pozwala na weryfikację autentyczności oraz integralności lub jeżeli jest to uzasadnione innymi okolicznościami sprawy. Natomiast zgodnie z art. 306d § 5 o.p. strona lub inny uczestnik postępowania przechowują zaświadczenie, inny dokument lub potwierdzenie uiszczenia opłat i kosztów postępowania, o których mowa w § 3, do dnia, w którym decyzja kończąca postępowanie stała się ostateczna.

Zasadne jest zwrócenie uwagi, że art. 306d znajduje się w Dziale VIIa ordynacji podatkowej, który poświęcono zaświadczeniom. Analiza postanowień art. 306d § 3-5 o.p. może natomiast budzić pewne zastrzeżenia co do trafności ujęcia wskazanych regulacji w tym dziale, gdyż w rzeczywistości do instytucji zaświadczeń odnoszą się one w ten sposób, że regulują sytuację, w której podmiot nie może uzyskać zaświadczenia w formie dokumentu elektronicznego. Ponadto przepis ten dotyczy również przypadku, gdy podmiot nie może uzyskać innego niż zaświadczenie dokumentu wydanego przez podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, jak również potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania. Przepis ten wykracza zatem poza problematykę „elektronicznych zaświadczeń”.²⁵⁵

Nie bez znaczenia dla kwestii związanych z posługiwaniem się przed organem podatkowym elektroniczną kopią dokumentu sporządzonego na papierze jest nowy art. 181a § 1 o.p. wprowadzony ustawą o administracji podatkowej.²⁵⁶ Zgodnie z tym przepisem podanie lub

255 Zob. szerzej: P. Pietrasz, Ciąg dalszy informatyzacji postępowania podatkowego – wydawanie decyzji i postanowień w formie dokumentów elektronicznych oraz zagadnienia pozostałe „Przegląd podatków lokalnych i finansów samorządowych” 2015, nr 2, s. 25 i n.

256 Zob. art. 43 pkt 11 ustawy z dnia 27 maja 2015 r. o administracji podatkowej (Sejm VII kadencji, druk nr 3320), <http://www.sejm.gov.pl>

deklaracja odwzorowane cyfrowo są równoważne pod względem skutków prawnych podaniu i deklaracji złożonym w formie pisemnej.

Należy również w rozdziale poświęconym zastosowaniu środków komunikacji elektronicznej sprecyzować zasady identyfikacji użytkownika systemu teleinformatycznego organu podatkowego, które będą miały zastosowanie do wszystkich przypadków komunikowania się z organami podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Przepisy będą umożliwiały wprowadzenie innego niż profil zaufany oraz bezpieczny podpis elektroniczny, sposobu identyfikacji użytkowników portalu podatkowego. Rozwiązanie takie zawiera obowiązujący art. 3f § 3 o.p.

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

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

Należy wprowadzić zasadę, że w odniesieniu do czynności, wobec których przewidziano wyłącznie formę elektroniczną, konieczne jest zapewnienie innego sposobu dokonania takich czynności w sytuacji, gdy skorzystanie z tej drogi transmisji danych stało się obiektywnie niemożliwe lub istotnie utrudnione. Reguła ta znajduje uzasadnienie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego.²⁵⁷ Należy również uwzględnić ryzyko zakłóceń systemów łączności elektronicznej, co ma znaczenie zwłaszcza wówczas, gdy organ podatkowy musi zrealizować prawo podatnika do posługiwania się takim systemem komunikacji, a system zawodzi z przyczyn niezależnych od organu podatkowego. Sytuację tę przewidziano w nowym brzmieniu art. 144 § 3 o.p., zgodnie z którym w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemoż-

257 Zob. wyrok TK z dnia 6 lutego 2007 r., sygn. akt P 25/06.

liwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej pisma doręcza się w sposób określony w § 1 pkt 1.²⁵⁸

9.3. Uwagi końcowe

Konieczność zastosowania środków komunikacji elektronicznej w relacjach pomiędzy organami podatkowymi a podmiotami biernymi stosunku podatkowoprawnego jest nieodzowna. Ponadto proces ten już trwa i jest regulowany normatywnie, czego przykładem są postanowienia ustawy o zmianie ustawy o informatyzacji oraz ustawy z dnia 9 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Postanowienia tych ustaw, dotyczące wykorzystania nowoczesnych technologii informacyjnych i komunikacyjnych w kontaktach pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, co do zasady zasługują na aprobatę. Konieczne jest jednak kompleksowe ujęcie i uporządkowanie w ramach struktury ordynacji podatkowej zasad zastosowania komunikacji elektronicznej w ordynacji podatkowej. Ponadto rozwiązania w tym zakresie powinny w taki sam sposób odnosić się zarówno do państwowych, jak i do samorządowych organów podatkowych.

10. Ochrona tajemnicy skarbowej

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

258 Zob. art. 1 pkt 97 ustawy z dnia 9 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Sejm VII kadencji, druk nr 3600), <http://www.sejm.gov.pl>

przetworzonych – przez te organy. Stanowią istotne elementy życia prywatnego, które podlegają konstytucyjnej ochronie – zgodnie z art. 47, art. 51 ust. 2 i 5, art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. W świetle szeregu wyroków Trybunału Konstytucyjnego²⁵⁹ „autonomia informacyjna jednostki stanowiąca element ochrony życia prywatnego oznacza prawo do samodzielnego decydowania o ujawnieniu innym informacji dotyczących swojej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami, jeżeli znajdują się one w posiadaniu innych podmiotów”.

Celem przepisów o ochronie tajemnicy skarbowej powinno być:

- a) precyzyjne i jednoznaczne określenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego, w tym także przesłanek i przypadków, w których organy podatkowe mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innym podmiotom informacje o sytuacji majątkowej i indywidualne dane zawarte w deklaracjach, innych dokumentach oraz aktach spraw dotyczących podatników, płatników i inkasentów, osób trzecich, następców prawnych i innych podmiotów;
- b) zapewnienie organom podatkowym i kontroli skarbowej możliwości prowadzenia efektywnych czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i skarbowych oraz postępowań podatkowych, a także wymiaru i poboru należności publicznych, tak by w należyty sposób zostały zabezpieczone interesy fiskalne państwa;
- c) ujednolicenie i zebranie rozproszonych po różnych ustawach przepisów o ochronie tajemnicy skarbowej, przykładowo zawartych w ustawie o kontroli skarbowej, czy też ustawie o finansach publicznych;
- d) zapewnienie kontroli nad pozyskiwaniem, gromadzeniem i udostępnianiem danych objętych ochroną tajemnicy skarbowej;
- e) uporządkowanie i zdefiniowanie pojęć istotnych dla określenia zakresu podmiotowego i przedmiotowego przepisów o ochronie tajemnicy skarbowej,

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

- f) uporządkowanie relacji między zakresami ustaw – Prawo bankowe a obowiązującymi przepisami ustawy – Ordynacja podatkowa w zakresie wykorzystywania danych objętych tajemnicą bankową.

Należy również wprowadzić możliwość ujawnienia przez organy podatkowe informacji stanowiących tajemnicę skarbową, jeśli podatnik czy inny podmiot wyrazi zgodę na takie ujawnienie. Przyjęcie tego rozwiązania zapewni wszystkim podmiotom prawo do samodzielnego decydowania o ujawnieniu tajemnicy skarbowej, a jednocześnie sprawowanie kontroli nad takimi informacjami. Ordynacja podatkowa będzie określać tryb, zakres, formę oraz terminy udostępniania tajemnicy skarbowej. Wyłączeniu z tego trybu podlegać będą informacje będące jednocześnie tajemnicą bankową lub też prawnie chronioną na podstawie odrębnych ustaw.

11. Skargi i wnioski

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

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

260 Por. art. 63 Konstytucji RP.

z tych praw (jak np. prawa do uprzejmego i profesjonalnego traktowania przez urzędnika).

Przepisy nowej ustawy w omawianym zakresie powinny być z jednej strony wzorowane na dotychczasowej regulacji k.p.a. (np. co do możliwości składania skarg w interesie publicznym, własnym lub innej osoby za jej zgodą; niewywodzenia ze złożenia skargi skutków niekorzystnych dla składającego; możliwej odpowiedzialności pracowników organów podatkowych w razie uwzględnienia skargi; terminu załatwienia skargi; zawiadamiania o sposobie załatwienia skargi itd.), z drugiej strony jednak muszą być skonstruowane w sposób uwzględniający specyfikę spraw podatkowych i organizację administracji podatkowej (co wymusi odstępstwa od regulacji k.p.a. np. w zakresie przedmiotu skargi lub wniosku oraz organów właściwych do ich rozpatrzenia).²⁶¹

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

ROZDZIAŁ III

ZAŁOŻENIA NOWEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ, KTÓRYCH CELEM JEST ZWIĘKSZENIE SKUTECZNOŚCI I EFEKTYWNOŚCI WYMIARU ORAZ POBORU ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

1. Poprawa pozycji strony oraz zwiększenie efektywności postępowania podatkowego – wybrane zagadnienia

1.1. Uwagi ogólne

Natężenie sporów podatkowych wymaga szczególnych rozwiązań ukierunkowanych na efektywność i szybkość postępowania podatkowego. Wymogi formalne zazwyczaj są ustanawiane w interesie strony postępowania i mają charakter ochronny oraz pełnią funkcje gwarancyjne. W postępowaniu podatkowym jest potrzebne wzmocnienie statusu procesowego strony. Postępowanie podatkowe powinno też uwzględniać postulaty adresowane do działania administracji w ogólności. Nowoczesna regulacja procedur administracyjnych powinna zapewnić prawo do dobrej administracji, prawo do rzetelnego procesu, odpowiednie standardy ochrony praw jednostki oraz realizację zasady proporcjonalności, zgodnie z którą administracja powinna podejmować decyzje dotyczące praw i interesów osób tylko w razie potrzeby i w zakresie wymaganym do osiągnięcia zamierzonego celu.¹ Procedu-

¹ Zob. rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 15 stycznia 2013 r. zawierająca zalecenia dla Komisji w sprawie prawodawstwa dotyczącego postępowania administracyjnego w Unii Europejskiej (2012/2024 (INL)). Te postulaty są aktualne także wobec regulacji procesowych ordynacji podatkowej.

ra podatkowa wymaga unowocześnienia, aby lepiej spełniać współczesne potrzeby podatników.

Na postępowanie podatkowe nie można patrzeć tylko przez pryzmat regulacji ordynacji podatkowej. Przykładowo analiza wyroków Europejskiego Trybunału Praw Człowieka dotyczących kwestii przewlekłości postępowania sądowoadministracyjnego² wskazuje, że istotny jest nie tyle czas trwania poszczególnych faz postępowania administracyjnego czy sądowoadministracyjnego, ile „całkowita długość postępowania”, tj. od momentu jego wszczęcia przez organ I instancji do prawomocnego zakończenia wyrokiem sądu. Realia są obecnie takie, że model sądowej kontroli nie gwarantuje realizacji prawa do rozstrzygnięcia sprawy przez sąd w rozsądnym terminie (bez nieuzasadnionej zwłoki).³ Modernizując procedury podatkowe, trzeba więc mieć na uwadze potrzebę zwiększenia „przepustowości” sądów administracyjnych np. poprzez zawieszanie postępowań w sprawach powiązanych. W wielu dziedzinach życia i gospodarki rozwijają się obecnie procedury bazujące na szybkim, odformalizowanym kontakcie.⁴ Podatnicy oczekują podobnych rozwiązań w zakresie procedur podatkowych.

W niniejszej części opracowania zostały omówione wybrane najważniejsze rekomendacje KKOPP dotyczące szybkości postępowania

- 2 Przykładowo wyrok ETPCz z dnia 15 czerwca 2004 r., skarga nr 77741/01, Piekara przeciwko Polsce, Lex nr 122542; wyrok ETPCz z dnia 11 lutego 2003 r., skarga nr 33870/96, sprawa Fuchs przeciwko Polsce; wyrok ETPCz z dnia 1 czerwca 2004 r., skarga nr 33777/96, sprawa Urbańczyk przeciwko Polsce. Kompleksową wizję kierunku zmian postępowania administracyjnego w Polsce oraz propozycje niezbędnych zmian w k.p.a. przedstawia Raport zespołu eksperckiego działającego przy Prezesie Naczelnego Sądu Administracyjnego – Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym, Warszawa – czerwiec 2015 r., dostępny pod adresem <http://www.nsa.gov.pl/wydarzenia-wizyty-konferencje/konferencja-dotyczaca-reformy-prawa-o-postepowaniu-administracyjnym-raport-zespołu-eksperskiego-news,24,209.php>
- 3 Szeroko, z podaniem danych statystycznych, analizuje ten problem H. Knysiak-Molczyk, Czy sądy administracyjne realizują prawo do sądu w aspekcie rozpatrzenia i rozstrzygnięcia sprawy w rozsądnym terminie?, [w:] (red.) I. Lipowicz, Z. Kmiecik, Przyszłość sądownictwa administracyjnego w Polsce z uwzględnieniem tendencji europejskich, „Biuletyn RPO – Materiały” 2012, nr 75.
- 4 Takie postulaty są mocno wyrażane na gruncie kodeksu postępowania administracyjnego. Zdaniem Z. Kmiecika „pilnym zadaniem wydaje się zerwanie z nadmiernym formalizmem i złożonością postępowania przed organami administracji, a w konsekwencji – towarzyszącą owym zjawiskom przesadną szczegółowością obowiązujących w tej materii unormowań prawnych” – zob. Z. Kmiecik, Koncepcja trybu uproszczonego w postępowaniu administracyjnym ogólnym, „Państwo i Prawo” 2014, nr 8, s. 100. Tendencje do upraszczania oraz elastyczności procedur administracyjnych są widoczne w innych krajach (m.in. Włochy, Holandia, Chorwacja, Niemcy, Szwecja, Czechy) – szerzej o tym: Z. Kmiecik (red.), Postępowanie administracyjne w Europie, Kraków 2005.

i niektórych elementów modelu postępowania podatkowego. Rzecz jasna, nie wyczerpuje to tematu potrzebnych zmian w zakresie procedur podatkowych. W końcowej części niniejszego opracowania zasygnalizowane zostały też wybrane idee dotyczące zagadnień procesowych, które Komisja poddała głębokiej analizie, ale zdecydowała nie rekomendować ich do dalszych prac.

1.2. Kompleksowe uregulowanie procedur podatkowych w ordynacji podatkowej

Postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym⁵ niezależnie od sposobu i miejsca jego uregulowania w systemie prawa. Istnieją jednak zasadnicze odrębności między postępowaniem podatkowym i ogólnym postępowaniem administracyjnym, normowanym w przepisach kodeksu postępowania administracyjnego.

Na przestrzeni lat wielokrotnie pojawiały się dylematy, czy zasadne było tworzenie odrębnej procedury podatkowej i wyjęcie tych regulacji z kodeksu postępowania administracyjnego oraz czy z racji podobieństwa postępowania podatkowego do ogólnego postępowania administracyjnego nie unormować w oddzielnym akcie tylko instytucji odrębnych, które w kodeksie postępowania administracyjnego nie występują, a mają swoje uzasadnienie w specyfice spraw podatkowych?⁶ Przed tymi dylematami stanęła powołana do opracowania nowego aktu KKOPP.

W ocenie komisji specyfika spraw podatkowych wymaga zastosowania szeregu uregulowań odrębnych,⁷ co uzasadnia istnienie odrębnej procedury podatkowej. Odrębności te wynikają w znacznej mierze ze specyfiki rozstrzyganych spraw. Istota gromadzenia dochodów publicznych wynika z nakładania obowiązków mocą jednostronnego aktu woli ustawodawcy lub aktem administracyjnym wydawanym przez organ podatkowy w ramach sprawowania władzy publicznej. Prawo podatkowe ma więc charakter ingerencyjny. Natężenie sporów w procedurach podatkowych jest większe niż w ogólnym postępowaniu admini-

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

6 B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa a zagadnienia techniki legislacyjnej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, z. 2-3, s. 9 i n.

7 B. Brzeziński, W. Nykiel, *Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6, s. 5.

stracyjnym. Wymaga to szczególnych rozwiązań ukierunkowanych na efektywność i szybkość postępowania podatkowego. Równolegle w postępowaniu podatkowym jest większa potrzeba wzmocnienia statusu procesowego strony i tworzenia regulacji gwarantujących respektowanie jej praw. Wymogi formalne zazwyczaj są ustanowione w interesie strony postępowania i mają charakter ochronny oraz pełnią funkcje gwarancyjne szczególnie w postępowaniach, które można kwalifikować jako sporne. Zatem urzeczywistniając cel zrównoważonej ochrony strony postępowania, proponuje się wzmocnienie pozycji strony w postępowaniach dotyczących zagadnień „spornych”.⁸

Specyfika postępowania podatkowego, specjalizacja oraz jednorodność zadań i celów organów podatkowych, szczególny profil i oczekiwania strony postępowania podatkowego wymagają kształtowania regulacji odrębnych, czasami odmiennych od rozwiązań kodeksu postępowania administracyjnego. Doświadczenia praktyczne stosowania obecnej ustawy – Ordynacja podatkowa i orzeczenia sądowe potwierdzają prawidłowość takiego kierunku kształtowania reżimu procesowego. Nie jest zasadne włączanie regulacji procesu podatkowego do kodeksu postępowania administracyjnego.⁹

Niezależnie od istnienia trwałych, legislacyjnych odrębności między ogólnym postępowaniem administracyjnym i postępowaniem podatkowym dostrzec trzeba więzi doktrynalne oraz orzecznicze pomiędzy tymi rodzajami procedur. Postępowanie podatkowe powinno uwzględniać postulaty adresowane do działania administracji w ogólności. Nowoczesna regulacja procedur administracyjnych powinna zapewnić prawo do dobrej administracji, prawo do rzetelnego procesu, odpowiednie standardy ochrony praw jednostki oraz realizację zasady proporcjonalności, zgodnie z którą administracja powinna podejmować decyzje dotyczące praw i interesów osób tylko w razie potrzeby i w zakresie wymaganym do osiągnięcia zamierzonego celu.¹⁰ Te postulaty są aktualne także wobec regulacji procesowych ordynacji podatkowej.

8 D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.

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

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

Trzeba stwierdzić, że wewnętrzny układ regulacji procesowych wypracowany na gruncie kodeksu postępowania administracyjnego i recypowany do ordynacji podatkowej w 1997 r. sprawdził się. Poszczególne regulacje w zakresie postępowania podatkowego budzą też znacznie mniej kontrowersji niż regulacje części materialnej ordynacji podatkowej.¹¹ Zazwyczaj zmiany dokonywane są symetrycznie w kodeksie postępowania administracyjnego oraz ordynacji podatkowej. Niektóre rozwiązania wprowadzane w części procesowej ordynacji podatkowej są traktowane jako wzorzec normatywny dla regulacji kodeksu postępowania administracyjnego.¹² Niemniej jednak porównanie regulacji ordynacji podatkowej odnoszących się do postępowania podatkowego z przepisami kodeksu postępowania administracyjnego pozwala na wyodrębnienie ze względu na ich wzajemny stosunek 3 grup przepisów: o identycznym brzmieniu jak w kodeksie postępowania administracyjnego; różniących się jedynie pod względem redakcyjnym i terminologicznym od odpowiednich unormowań kodeksu postępowania administracyjnego oraz zawierających unormowania inne niż przewidziane w kodeksie postępowania administracyjnego bądź regulujące kwestie nieunormowane w tym kodeksie.¹³ Dominują unormowania należące do pierwszej grupy, co mogłoby stanowić poważny argument przemawiający za korzystaniem z dorobku nauki postępowania administracyjnego przy analizie przepisów normujących postępowanie podatkowe.¹⁴ Niestety, kilkanaście lat obowiązywania przepisów ordynacji podatkowej pokazało, jak wiele może powstać wątpliwości w zakresie chociażby postępowania dowodowego w sprawach podatkowych, czemu poświęcono uwagę w ostatniej części opracowania dotyczącego propozycji nowego kształtu procedury podatkowej.

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

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

13 W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe...*, *op. cit.*, s.14.

14 *Ibidem*.

Nie ma potrzeby poddawania regulacji procesowych ordynacji podatkowej radykalnym zmianom, stąd też od niektórych z diskutowanych propozycji zmian przepisów, szczególnie w zakresie postępowania dowodowego, odstąpiono na etapie tworzenia założeń kierunkowych. Nie zmienia to faktu, iż procedura podatkowa wymaga jednak unowocześnienia, aby lepiej spełniać współczesne potrzeby podatników. Propozycje unowocześnienia wyrażane są przede wszystkim w postulatach:

- wprowadzenia modelu uproszczonego postępowania,
- większego wykorzystania technik informatycznych,
- uelastycznienia korzystania przez stronę ze środków zaskarżenia,
- wzmocnienia gwarancji proceduralnych w postępowaniach dotyczących zagadnień spornych.

Na postępowanie podatkowe nie można patrzeć tylko przez pryzmat regulacji ordynacji podatkowej. Jak już wskazano, analiza wyroków Europejskiego Trybunału Praw Człowieka dotyczących kwestii przewlekłości postępowania sądowoadministracyjnego¹⁵ wskazuje, że istotny jest nie tyle czas trwania poszczególnych faz postępowania administracyjnego czy sądowoadministracyjnego, ile „całkowita długość postępowania”, tj. od momentu jego wszczęcia przez organ I instancji do prawomocnego zakończenia wyrokiem sądu. Realia są obecnie takie, że model sądowej kontroli nie gwarantuje realizacji prawa do rozstrzygnięcia sprawy przez sąd w rozsądnym terminie (bez nieuzasadnionej zwłoki).¹⁶ Modernizując procedury podatkowe, trzeba więc mieć na uwadze potrzebę zwiększenia „przepustowości” sądów administracyjnych np. poprzez zawieszanie postępowań w sprawach powiązanych, na wniosek strony. Jednocześnie zastanawiając się nad docelowym modelem postępowania podatkowego, należy stwierdzić, że niewątpliwie

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

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

zasadnym jest bazowanie na wzorcach już ugruntowanych, wspartych poglądami wyrażonymi w doktrynie i orzecznictwie sądów. Należy jednak rozważyć, które z poglądów co do sposobu ich stosowania najlepiej przystają do funkcji, jakie w chwili obecnej powinny spełniać regulacje dotyczące dowodów w sprawach podatkowych.¹⁷ Wydaje się, iż pomocne dla rozstrzygnięcia dylematów, jakie mogą powstać przy konstruowaniu nowych regulacji, w szczególności proceduralnych dotyczących postępowania dowodowego i rozstrzyganiu, w jak najbardziej zrównoważony sposób pogodzić interes publiczny z potrzebą ochrony strony postępowania, może być sięgnięcie do rozwiązań funkcjonujących w innych państwach,¹⁸ jak również posłużenie się metodą historyczną.

1.3. Uproszczone postępowanie podatkowe

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

W wielu dziedzinach życia i gospodarki rozwijają się obecnie procedury bazujące na szybkim, odformalizowanym kontakcie.¹⁹ Podatni-

17 D. Strzelec, Dowody i postępowanie dowodowe..., *op. cit.*

18 D. Strzelec, O potrzebie badań prawnoporównawczych w obszarze procedury podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 8, s. 37.

19 Takie postulaty są mocno wyrażane na gruncie kodeksu postępowania administracyjnego. Zdaniem Z. Kmiecika „pilnym zadaniem wydaje się zerwanie z nadmiernym formalizmem i złożonością postępowania przed organami administracji, a w konsekwencji – towarzyszą-

cy oczekują podobnych rozwiązań w zakresie procedur podatkowych. Nowa ordynacja podatkowa powinna realizować te potrzeby, wprowadzając model uproszczonego postępowania podatkowego, w którym niektóre elementy formalne procesu zostaną wyłączone za wiedzą i zgodą strony.²⁰

Fundamentem postępowania uproszczonego powinien być brak postanowienia o wszczęciu, brak zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego oraz uzasadnianie wydanej decyzji tylko na żądanie strony wniesione już po jej doręczeniu.²¹ Termin do wniesienia odwołania będzie wówczas liczony od doręczenia stronie uzasadnienia decyzji. Żądanie sporządzenia uzasadnienia decyzji należy limitować terminem, aby to uprawnienie nie stało się środkiem prowadzącym do przedłużania postępowania oraz do przedawnienia zobowiązania. Właściwy jest tu termin 14 dni.²² Postępowanie uproszczone w żadnym wypadku nie może jednak być postępowaniem zaocznym. Dysponentem postępowania uproszczonego będzie strona, a nie organ. Zastosowanie trybu uproszczonego wymaga bezwzględnie zgody lub wniosku strony. Z propozycją postępowania uproszczonego powinien wystąpić do strony organ podatkowy, kontaktując się telefonicznie lub za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej, wyjaśniając przy tym różnice między postępowaniem uproszczonym a postępowaniem prowadzonym w pełnym reżimie. Wystarczające będzie wyrażenie zgody w formie ustnej lub środkiem komunikacji elektronicznej. Strona do

cą owym zjawiskom przesadną szczegółowością obowiązujących w tej materii unormowań prawnych" – zob. Z. Kmiecik, *Koncepcja trybu uproszczonego w postępowaniu administracyjnym ogólnym*, „Państwo i Prawo” 2014, nr 8, s. 100. Tendencje do upraszczania oraz elastyczności procedur administracyjnych są widoczne w innych krajach (m.in. Włochy, Holandia, Chorwacja, Niemcy, Szwecja, Czechy) – szerzej o tym: Z. Kmiecik (red.), *Postępowanie administracyjne w Europie*, Kraków 2005.

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

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

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

momentu wydania decyzji winna zachować prawo żądania kontynuowania postępowania w trybie pełnym.

Kluczowe jest ustalenie kryteriów stosowania trybu uproszczonego. Pierwsze kryterium powinno odnosić się do kwestii dowodowych, gdy rozstrzygnięcie może być wydane w oparciu o dane posiadane już przez organ lub informacje pozyskane z baz danych innych organów administracji albo wynikające z deklaracji podatnika. Nie ma w tym przypadku potrzeby szerszego postępowania dowodowego angażującego stronę. Drugim kryterium dopuszczalności trybu uproszczonego powinien być określony w ordynacji podatkowej limit kwotowy. Niespełnienie lub przekroczenie tych kryteriów wymagać będzie prowadzenia dalszego postępowania w trybie pełnym.

Korzyścią z wprowadzenia rozwiązań upraszczających postępowanie dla strony będzie szybsze rozstrzygnięcie sprawy w zamian za rezygnację z pewnych gwarancji procesowych. Uproszczenie postępowań podatkowych w sprawach prostszych pozwoli na większą koncentrację zasobów organów podatkowych na sprawach trudnych i da pole do poprawy jakości i terminowości działania. W związku z tym w toku prac pojawiła się myśl o wzmocnieniu gwarancji procesowych strony postępowania w zakresie postępowań o spornym charakterze.

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

Wprowadzenie modelu uproszczonego postępowania wymagającego zgody strony nie oznacza likwidacji postępowań podatkowych uproszczonych mocą ustawy (*vide* art. 165 § 5 o.p., art. 200 § 2 o.p.,

art. 67d § 2 o.p.). Nowa ordynacja podatkowa, tak jak obecnie, powinna w uzasadnionych przypadkach regulować typy postępowania uproszczonego, gdzie zgoda strony nie będzie wymagana.

1.4. Rozprawa w postępowaniu podatkowym

Na gruncie aktualnie obowiązujących przepisów trudno jest w szerszym zakresie opierać się na doświadczeniach praktycznych, bowiem pomimo kilku lat obowiązywania przepisów, wykorzystanie instytucji rozprawy jest w praktyce znikome, a odwoławcze organy podatkowe nie są zainteresowane przeprowadzaniem rozprawy z urzędu. Choć idea wprowadzenia rozprawy do postępowania podatkowego jest słuszna, to jednak stosowanie dodanych przepisów w tym kształcie może budzić pewne wątpliwości, szczególnie jeśli chodzi o możliwość wykorzystania tej instytucji do gromadzenia materiału dowodowego. Wątpliwości te wynikają z kilku względów.

- a) regulacja dotycząca instytucji rozprawy, jaka znalazła się w o.p., jest skromniejsza niż zawarta w przepisach k.p.a.,
- b) przepisy te różnią się od regulacji dotyczących instytucji rozprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Zasadnicza różnica wiąże się z jej umiejscowieniem jedynie w toku postępowania odwoławczego. Jak słusznie wskazywał B. Brzeziński w opinii załączonej do projektu ustawy: „Obecne rozwiązanie zdaje się odzwierciedlać taką oto filozofię myślenia „w pierwszej instancji – podatek wymierzy; w drugiej – zastanowić się czy dobrze to zrobiono...” (Opinia z 27 sierpnia 2006 r. o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 731). Tu pojawiają się zasadnicze wątpliwości prawne dotyczące zasadności skorzystania z tego sposobu wyjaśnienia okoliczności sprawy dopiero na tym etapie postępowania oraz zakresu czynności podejmowanych w ramach rozprawy z uwagi na zasadę dwuinstancyjności postępowania.

Nie mniej istotne są wątpliwości, które powstają na tle już samych wymienionych przez art. 200a § 1 pkt 1 o.p. okoliczności uzasadniających przeprowadzenie rozprawy oraz wątpliwości, czy z uwagi na uczestnictwo pracownika organu I instancji postępowanie odwoławcze

przyjmuje charakter sporny (kontrydiktoryjny), co wpływać będzie na zakres czynności dowodowych organu odwoławczego oraz rozłożenie obowiązku dowodzenia okoliczności prawnie relewantnych na poszczególnych uczestników.

W obecnym kształcie wyjaśnianie okoliczności sprawy, w szczególności w ramach rozprawy w postępowaniu odwoławczym z wykorzystaniem zgromadzonych dopiero w ramach postępowania odwoławczego dowodów, z natury rzeczy powinno być ograniczone. Dotyczy to zwłaszcza wykorzystania takich środków dowodowych, jak dowód z opinii biegłego czy też powoływanie dopiero w tym postępowaniu kluczowych świadków. Wydaje się, iż aktualnie na rozprawie dopuszczalne byłoby konfrontowanie zeznań świadków, które są niespójne lub wzajemnie się wykluczają, czy też konfrontowanie rozbieżnych opinii biegłych przy uczestnictwie strony, tak aby umożliwić realizację zasady swobodnej oceny dowodów; powołanie kolejnego biegłego w celu wyjaśnienia rozbieżności pomiędzy ekspertyzami sporządzonymi w toku postępowania pierwszoinstancyjnego, czy też kolejnego świadka, który ma rzucić nowe światło na okoliczności sprawy, czy też świadka, którego zeznania mają uwiarygodnić bądź podważyć inne dowody w sprawie. Natomiast nie byłoby dopuszczalne dopiero na tym etapie postępowania przeprowadzanie po raz pierwszy dowodów z opinii biegłego bądź powołanie kluczowych w sprawie dowodów ze źródeł osobowych (np. przesłuchiwanie świadka, który wcześniej nie był wzywany bądź wzywany nie stawiał się na wezwanie). Dlatego w toku prac Komisji wskazywano, iż zasadnym wydaje się:

- a) umiejscowienie rozprawy w postępowaniu przed organem I instancji, a takie umiejscowienie tej instytucji będzie bardziej efektywne dla postępowania dowodowego,
- b) doprecyzowanie przesłanek wykorzystania – jeśli chodzi o sprecyzowanie argumentacji prawnej, to należy stwierdzić, że rozprawa nie jest w tym zakresie rozwiązaniem niezbędnym. Zdecydowanie bardziej zasadne wydaje się rozpatrywanie tych okoliczności w ramach tzw. postępowania gabinetowego,
- c) wprowadzenie regulacji, zgodnie z którą, jeżeli z wnioskiem o przeprowadzenie rozprawy wystąpi strona, to powinna ona

uzasadnić potrzebę jej przeprowadzenia. Jeżeli powołuje się na konieczność wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego, to we wniosku powinna wykazać, które okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione oraz jakie czynności i z udziałem jakich uczestników powinny być dokonane na rozprawie,

- d) wprowadzenie regulacji zapewniającej koncentrację materiału dowodowego na etapie planowania rozprawy, tj. wskazywanie przez organ oraz wnioskowanie przez podatnika dowodów w określonych terminach pod rygorem ich pominięcia w ramach rozprawy.

W obowiązujących przepisach rozprawa jest proceduralnie niedookreślona, a przez to w praktyce jest uznawana za środek tamowania biegu postępowania, często ukierunkowany na jego bezprzedmiotowość na etapie postępowania odwoławczego, związany z przedawnieniem zobowiązania. Należy też wprowadzić obowiązek uzasadnienia wniosku strony o przeprowadzenie rozprawy z wyraźnym wskazaniem, jakie okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione oraz jakie czynności i z udziałem jakich uczestników powinny być dokonane na rozprawie. Wnioskowanie przez stronę przeprowadzenia dowodów na rozprawie należy ograniczyć terminem pod rygorem ich pominięcia na rozprawie. Należy też wprowadzić regulację nakazującą wyznaczenie przez organ podatkowy, zakresu rozprawy na etapie jej planowania, bo tylko wtedy uda się osiągnąć koncentrację materiału dowodowego.²³

1.5. Regulacje dotyczące dowodów i postępowania dowodowego

W toku prac nad założeniami pojawiły się też kwestie związane z regulacjami dotyczącymi kwestii dowodowych w ramach postępowania podatkowego.

W czasie kilkunastu lat obowiązywania przepisów ordynacji podatkowej ujawniło się wiele wątpliwości w zakresie postępowania dowodowego. Niektóre dotyczą kwestii wręcz fundamentalnych – związanych z ustaleniem, w jakim zakresie obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy spoczywa na stronie i jakie ma ona obowiązki

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

w toku postępowania dowodowego oraz czy zasadne jest przerzucanie na stronę odpowiedzialności za wynik postępowania dowodowego. Inne, nie mniejsze, dotyczą sposobu gromadzenia i przeprowadzenia dowodów w sprawach podatkowych oraz stosowania przepisów mających dla strony gwarancyjny charakter, odnoszących się do jej uprawnień procesowych. Kontrowersje wiążą się również ze znaczeniem formalnej poprawności czynności procesowych związanych z przeprowadzaniem dowodów i ustaleniem, na ile naruszenia przepisów postępowania przy gromadzeniu dowodów ograniczają możliwość ich wykorzystania w dalszym postępowaniu oraz doborem i wykorzystaniem środków dowodowych, w tym wprowadzaniem nieuzasadnionych preferencji dowodowych, a ostatecznie – rozstrzygnięciem pojawiających się wątpliwości w związku z oceną dowodów. Rozstrzygnięcia w tych obszarach wpływają na kształt procedury, albowiem dotyczą kwestii kluczowych.

Nie powinna budzić wątpliwości potrzeba uwzględnienia aspektów proceduralnych w tworzonych projektach instytucji mających chronić jednostkę w relacjach z administracją podatkową z jednej strony, natomiast z drugiej – ochrony interesów strony nie można absolutyzować na gruncie przepisów proceduralnych, lecz musi ona być zrównoważona regulacjami, które mają dla organów podatkowych stanowić operatywne narzędzie działania. Samych przepisów procedury podatkowej (a szczególnie tych dotyczących postępowania dowodowego) nie powinno się również sprowadzać jedynie do roli służebnej wobec przepisów materialnego prawa podatkowego. Spełniają one także istotną funkcję ochronną (gwarancyjną). Stąd też wydaje się pożądane, aby urzeczywistniając cel zrównoważonej ochrony strony postępowania, zadbać o instytucjonalne wzmocnienie pozycji strony w postępowaniach o „spornym” charakterze, w którym dochodzi do faktycznego konfliktu interesów i w których strona zamierza aktywnie uczestniczyć, korzystając z przysługujących jej gwarancji proceduralnych, szczególnie w trakcie postępowania dowodowego. Nierzadko rozważane jest, na ile formalistyczne podejście do oceny działania aparatu podatkowego może jawić się jako utrudnienie dla prowadzenia postępowania. Nie powinno się jednak tracić z pola widzenia tego, że w postępowaniu podatkowym te nieliczne (w porównaniu do procedur sądowych) wymo-

gi formalne zazwyczaj są ustanowione w interesie strony postępowania i mają charakter ochronny. W przeciwnym razie instytucje mające pełnić funkcje gwarancyjne dla strony postępowania nabiorą fasadowego charakteru.²⁴ W toku prac akceptację Komisji zyskało kilka rozwiązań dotyczących tej ważnej dla podatnika problematyki, o czym poniżej. Jednocześnie, mimo iż inne zostały dostrzeżone, Komisja nie zdecydowała się na ich sformułowanie i rozwinięcie w kierunkowych założeniach.

1.6. Utrwalanie czynności dowodowych technikami audio/video

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

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

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

24 D. Strzelec, Dowody i postępowanie dowodowe..., *op. cit.*, s. 413.

1.7. Wzmocnienie mocy dowodowej oświadczenia strony

Obecnie istnieją wątpliwości co do tego środka dowodowego, zarówno jeśli chodzi o jego dopuszczalność, jak i sposób oceny wartości przyznania przez stronę istnienia pewnych faktów.²⁵ Należy dopuścić w dowodzeniu własne oświadczenia strony, składane jednak pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Nie może to być środek dowodowy korzystający z domniemania prawdziwości; okoliczność faktyczna stwierdzona w oświadczeniu może być również przedmiotem przeciwdowodu z zeznań świadków, opinii biegłych, dokumentów, jeżeli prawdziwość oświadczenia wzbudzi wątpliwości. Podważenie wiarygodności oświadczenia potwierdzone ostatecznym (prawomocnym w razie sporu sądowego) rozstrzygnięciem otwiera też drogę do uruchomienia odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

1.8. Konfrontacja podczas przesłuchania

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

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

1.9. Ocena dowodów w zakresie wskazanym w prawie

Regulacje, ograniczające zakres środków dowodowych do ściśle wskazanych przypadków, stanowią na gruncie prawa podatkowego *leges specialis* w zestawieniu z ogólnym unormowaniem dotyczącym otwartego katalogu dowodów, zawartym w art. 180 o.p. Wyjątki od zasady swobodnej oceny dowodów (art. 191 o.p.) wynikać muszą jedno-

25 D. Strzelec, Dowody w postępowaniu podatkowym, Warszawa 2013, s. 169.

znacznie z przepisu prawa materialnego. Za niedopuszczalne należy uznać „tworzenie” w praktyce stosowania prawa preferencji i wymogów co do rodzaju dopuszczalnego dowodu na udowodnienie określonej okoliczności w sytuacji, gdy nie wynika to z obowiązującego przepisu prawa.²⁶

Sytuacje, w których dana okoliczność faktyczna może być udowodniona tylko określonym dowodem, powinny wynikać z konkretnych przepisów prawa (wyjątki wobec otwartego katalogu środków dowodowych). Brak takich regulacji prowadzić powinien do domniemania otwartości środków dowodowych.²⁷

1.10. Wydłużenie terminu do wniesienia odwołania/zażalenia oraz wniosku o wznowienie postępowania po wyroku TK/TSUE

Nie trzeba dowodzić, że sprawy podatkowe stanowią najbardziej ingerencyjny dla obywateli i firm rodzaj spraw administracyjnych. W niektórych sprawach wysokość wymierzanego podatku może być znacząca. W sprawach spornych stan faktyczny jest zwykle dość skomplikowany. Prawo podatkowe nie jest proste. Organ podatkowy powinien mieć odpowiedni czas na wnikliwe ustalenie stanu faktycznego sprawy i przygotowanie uzasadnienia prawnego wydawanego rozstrzy-

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

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

gnięcia. Konsekwentnie, strona postępowania także powinna dysponować odpowiednim czasem na przygotowanie się do złożenia środków zaskarżenia. Błędy lub przeoczenia strony w przygotowaniu zarzutów dowodowych odwołania lub sformułowaniu odpowiedniej argumentacji prawnej nie zawsze mogą być sanowane na etapie kontroli sądowo-administracyjnej. Trzeba też zwrócić uwagę, że termin na wniesienie skargi do sądu administracyjnego jest dwa razy dłuższy od terminu na wniesienie odwołania i cztery razy dłuższy od terminu wniesienia zażalenia. Zestawiając przepis art. 222 o.p. określający wymogi odwołania oraz przepis art. 57 p.p.s.a. formułujący wymogi skargi do sądu, można stwierdzić, że wymogi formalne w tym zakresie są dość podobne. Termin na wniesienie skargi jest jednak dwa razy dłuższy niż termin na wniesienie odwołania. Wymaga to zmiany. Nie jest przecież tak, że ta sama sprawa podatkowa jest na etapie odwoławczym dwa razy „prostsza” niż na etapie sądowo-administracyjnym. To cały czas ta sama sprawa. Nie zmienia tego fakt, że na etapie sądowo-administracyjnym spór z organem podatkowym bardziej się polaryzuje, a argumentacja strony oraz argumentacja organu uzasadniająca prawidłowość decyzji jest wzmacniana. Przyjmując takie założenie, należy urealnić prawo strony do zaskarżenia rozstrzygnięcia do organu drugiej instancji. Termin do wniesienia odwołania powinien wynosić 30 dni, a zażalenia 14 dni.²⁸ Proponowane dwukrotne wydłużenie terminu zaskarżenia umożli-

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

liwi lepsze przygotowanie strony do sformułowania zarzutów odwołania/zażalenia oraz bardziej precyzyjne przygotowanie wniosków dowodowych. Odwołanie powinno być pełnym środkiem zaskarżenia, a nie jedynie sporządzoną pośpiesznie syntezą zarzutów i wniosków dowodowych, następnie uzupełnianą i rozwijaną przez skarżącego w tzw. pismach procesowych.

Trudno zakładać, że dłuższy termin sam w sobie będzie generować wyższą skalę instancyjnej zaskarżalności. Wymagałoby to głębszych badań, ale można postawić tezę, że mocne przekonanie strony o potrzebie zaskarżenia rozstrzygnięcia pojawia się zaraz po doręczeniu decyzji i to przekonanie zostaje zwiększone przez napięcie związane z krótkim terminem zaskarżenia. Być może dłuższy termin do wniesienia środka zaskarżenia stworzy warunki do bardziej pogłębionej refleksji strony nad prawidłowością decyzji i celowością wnoszenia odwołania.

Dłuższy termin do wniesienia środka zaskarżenia wydłuży moment ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy, jeżeli strona zdecyduje się ten termin maksymalnie wykorzystać. Rekomendowana zmiana nie ogranicza jednak prawa strony do wniesienia środka zaskarżenia szybko. Logiczną konsekwencją wydłużenia terminu do wniesienia środka zaskarżenia będzie mniejsza liczba uchybień tego terminu, a co za tym idzie – mniejsza liczba spraw przywracania terminu do wniesienia odwołania. Nie to jest jednak głównym celem tej zmiany. Tym celem jest wzmocnienie uprawnień strony postępowania.

W uzupełnieniu powyższych rozważań trzeba dodać, że w toku prac Komisji rozważana była kwestia połączenia wydłużenia terminu wniesienia środka zaskarżenia z prekluzją dowodową dla strony postępowania. Taka idea została jednak zarzucona z dwóch powodów. Po pierwsze, w sposób bezpośredni zostałaby ograniczona realizacja zasady prawdy obiektywnej stanowiąca jeden z fundamentów postępowania podatkowego. Po drugie, dowody, które z przyczyn formalnych nie mogłyby zostać podniesione w postępowaniu odwoławczym, stanowiłyby później przesłankę wniosku o wznowienie postępowania w związku z ujawnieniem nowych dowodów w sprawie lub nowych istotnych okoliczności faktycznych nieznanymi organowi w momencie wydawania decyzji. Odwoławcza prekluzja dowodowa, aby była skuteczna, wymagałaby zniesienia lub ograniczenia możliwości wznowienia postępo-

wania na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 o.p., a to prowadziłyby finalnie do ograniczenia zasady prawdy obiektywnej.

Wznowienie postępowania na wniosek strony, po wyroku Trybunału Konstytucyjnego lub wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE, następuje obecnie na wniosek złożony w terminie miesiąca od wejścia w życie orzeczenia lub jego publikacji (art. 241 § 2 pkt 2 o.p.). Największą szansę na dotrzymanie tego terminu ma w istocie strona, która w sprawie będącej przedmiotem decyzji ostatecznej była obsługiwana przez profesjonalnego pełnomocnika. Od niego zapewne otrzyma informację, że został opublikowany wyrok mający istotny wpływ na treść wydanej decyzji. W innych sytuacjach powzięcie wiedzy o zaistnieniu przesłanki do złożenia wniosku o wznowienie postępowania może być raczej dziełem przypadku. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. akt SK 36/07²⁹ stwierdza: „W tym wypadku należy zgodzić się z wyrażoną w stanowiskach Marszałka Sejmu oraz Prokuratora Generalnego opinią, że złożenie wniosku o wznowienie postępowania na podstawie przesłanki, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej, nie wymaga od podatnika podjęcia skomplikowanych i czasochłonnych czynności. Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego o niekonstytucyjności podstawy prawnej decyzji jest przesłanką oczywistą, której strona nie musi szczegółowo uzasadniać. Aby skutecznie zainicjować postępowanie wznowieniowe, zainteresowany musi jedynie powołać we wniosku konkretne rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego.” Nie wydaje się jednak, aby dobra chronione konstytucyjne, które były podstawą do oceny terminu jednego miesiąca jako zgodnego z Konstytucją, zostały narażone przedłużeniem tego terminu do trzech miesięcy. Pozwoli to stronie pełniej rozpoznać celowość i zakres inicjowania postępowania.³⁰ Trzeba też pamiętać, że mamy tu do czynienia z decyzją ostateczną, która mogła być wydana nawet parę lat przed opublikowaniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego lub wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Jest to procesowo trudniejsza sytuacja niż złożenie odwołania

29 OTK-A 2009, nr 10, poz. 151.

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

od decyzji wydanej parę tygodni wcześniej, gdy spór toczy się na bieżąco. Argumenty za wydłużeniem terminu do wniesienia odwołania/zażalenia są aktualne także w zakresie wydłużenia terminu do wniesienia wniosku o wznowienie postępowania. Proponuje się więc wydłużyć ten termin do trzech miesięcy. Stanie się to tym bardziej zasadne w kontekście wprowadzenia wyższych wymogów formalnych co do wniosku o wznowienie postępowania, o czym mowa w dalszej części niniejszej pracy.

1.11. Środki zwalczania przewlekłości postępowania i beczynności organu podatkowego

Na wstępie warto zwrócić uwagę na stereotypy panujące w świadomości społecznej w zakresie zjawiska beczynności administracji i metod jego zwalczania.³¹ W świadomości społecznej zjawisko beczynności administracji jest bardzo mocno zakorzenione (94% badanych o tym słyszało, a 42% doświadczyło beczynności bezpośrednio). Blisko połowa badanych (49,6%) uważa, że zjawisko beczynności występuje w Polsce często lub bardzo często. Sprawy podatkowe wskazywane są jako trzeci najpoważniejszy obszar beczynności (po sprawach pozwoleń na budowę i pomocy społecznej). Wśród często dotkniętych beczynnością wskazywano sprawy, w których to urząd musiał wypłacić określone świadczenia bądź też zwolnić obywatela od zobowiązań. Beczynność nie dotyczy sprawy wymiaru i poboru podatku; w odczuciu społecznym organy administracji działają sprawnie jedynie w przypadku, gdy same otrzymują korzyść w trakcie postępowania. Zdecydowana większość badanych stwierdziła, iż beczynność administracji ma z punktu widzenia klienta administracji bardzo duże lub duże znaczenie (odpowiednio: 63,3% i 32,4%). Beczynność wydłużająca czas załatwienia sprawy w organach administracji z pewnością nie sprzyja ani zadowoleniu klienta, ani też wizerunkowi urzędu. Niepewność co do terminu rozpatrzenia danej sprawy, brak informacji i nieuzasadnione oczekiwanie może sprawić, iż klient administracji publicznej czu-

31 Tematykę beczynności poddano wielopłaszczyznowej analizie, także z wykorzystaniem powołanych badań ankietowych, w trzyczęściowej pracy: *Koncepcja zapobiegania beczynności w postępowaniu administracyjnym, Przeciwdziałanie beczynności administracji*, Prawne konsekwencje beczynności administracji, red. R. Suwaj i M. Perkowski, Białystok 2010.

je się bezsilny. Większość badanych stwierdziła, iż zażalenie na bezczynność, którego odpowiednikiem w o.p. jest ponaglenie, jest jedynie umiarkowanie skuteczne. Osoby deklarujące znajomość instytucji zażalenia na bezczynność twierdzą, iż o skuteczności instytucji decyduje reakcja organu nadrzędnego. Poprzez interwencje u organów zwierzchnich możliwe jest przyspieszenie terminów działania organów administracji.

Liczba czynnych podatników wynosi obecnie ok. 17-18 mln. W latach 2010-2014 naczelnicy urzędów skarbowych przeprowadzili średniorocznie ok. 410 tys. postępowań podatkowych, a średnia długość postępowania wyniosła 62 dni. W tym samym okresie dyrektorzy izb skarbowych przeprowadzili średniorocznie ok. 23 tys. postępowań podatkowych a średnia długość postępowania to 110 dni. W latach 2010-2014 uznano za zasadne 321 ponagleń na działanie urzędów skarbowych (stwierdzono rażące naruszenie prawa 3 razy w 2013 r., raz w 2014 r.), przy rozpoznaniu w tym okresie ogółem 2521 ponagleń.³² Wskazać także należy, że skorzystanie z prawa złożenia ponaglenia w dużej mierze zależy od charakteru prowadzonego postępowania. Doświadczenie wskazuje, że podatnicy korzystają z ponaglenia wówczas, gdy zależy im na szybkim zakończeniu postępowania wszczętego na wniosek. Skrócenie czasu postępowania następuje w przypadku uznania ponaglenia za zasadne i wyznaczenia przez organ wyższego stopnia terminu załatwienia sprawy. Niezależnie od stopnia wykorzystywania instytucji ponaglenia w stosunku do wszystkich postępowań podatkowych, koniecznym jest zapewnienie podatnikom prawa do zaskarżenia ewentualnej bezczynności organu lub przewlekłe prowadzonego postępowania. Powyższe dane wskazują, że średni czas trwania postępowania naczelnika urzędu skarbowego jest zbliżony do maksymalnego terminu dopuszczonego w art. 139 § 1 o.p. Analogiczny termin postępowań dyrektorów izb skarbowych określony w art. 139 § 3 o.p. jest jednak przekroczony. Oznacza to, że część postępowań jest prowadzona wyraźnie dłużej niż ustawa dopuszcza. To czyni aktualnym temat ochrony strony postępowania podatkowego przed bezczynnością lub przewlekłością.

32 Dane Ministerstwa Finansów.

Jedną z zasad ogólnych postępowania podatkowego jest zasada szybkości postępowania. Bezczyńność organu podatkowego lub przewlekłe prowadzenie postępowania godzi w zaufanie obywatela do organów państwa. Terminowość postępowań podatkowych w ostatnich latach zasadniczo uległa poprawie, jednak nadal występują w tym zakresie patologie.³³ Zasadne jest więc wzmocnienie pozycji strony postępowania przez wyposażenie jej w efektywne środki prawne działania w sytuacji bezczynnego lub przewlekłego zachowania organu podatkowego.

Brak jest dostatecznej harmonii między regulacjami art. 140-141 o.p. oraz art. 36-37 k.p.a. w zakresie pojęcia „przewlekłość” i trybu jej zwalczania, co budzi praktyczne wątpliwości. Uzasadnione jest wprowadzenie do o.p. pojęcia „przewlekłość” postępowania wraz z prawem wniesienia ponaglenia. Przyjmując, że bezczynnością jest stan bezprawności, w którym uchybiono terminowi załatwienia sprawy, to przewlekłością będzie stan, w którym termin załatwienia sprawy jest formalnie zachowany, więc organ „jest w prawie”, ale pomimo to sprawa jest załatwiana zbyt długo, bez uzasadnionych powodów. W praktyce przewlekłością najczęściej będzie stan, w którym organ bezzasadnie przedłuża termin załatwienia sprawy, uzasadniając to potrzebą podjęcia działań, które są na tle konkretnej sprawy nieefektywne lub pozorowane albo organ bezzasadnie zawiesza postępowanie. Przyczyną przewlekłości postępowania może być swoista „nadaktywność” organu, przejawiająca się przykładowo w: żądaniu przez organ przedłożenia przez stronę lub innych uczestników postępowania zbędnej do załatwienia sprawy dokumentacji; prowadzeniu dowodów na okoliczności już wyjaśnione; faktach notoryjne lub fakty znane organowi z urzędu; niepotrzebnym wystąpieniu o stanowisko innego organu. Do przewlekłości prowadzą także zachowania pasywne organu, przykładowo: bierne i nadmiernie długie wyczekiwanie na otrzymanie akt sprawy od

33 W Informacji Najwyższej Izby Kontroli z dnia 3 czerwca 2014 r. o wynikach kontroli „Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe” na s. 10 stwierdzono, że „Postępowania podatkowe były wszczynane w ustawowym terminie i – z nielicznymi wyjątkami – prowadzone bez zbędnej zwłoki, pomimo przekroczenia ustawowego terminu.” Stwierdzono też jednak, że „[...] w trzech z sześciu kontrolowanych izb skarbowych postępowania odwoławcze były prowadzone przewlekłe, z naruszeniem zasady szybkości działania, co podważało zaufanie do organów podatkowych”. Zob. także D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009.

innego organu lub sądu, czy wstrzymywanie się z ekspedycją wydanego aktu administracyjnego.³⁴ Strona postępowania podatkowego powinna dysponować jednoznacznie zdefiniowanymi środkami procesowymi do zwalczania przewlekłości działania organu.³⁵

Dodatkowym wzmocnieniem proponowanych regulacji będzie zagwarantowanie dopuszczalności skargi na przewlekłość *ex post*, tj. w celu ustalenia istnienia przewlekłości według stanu z daty wniesienia ponaglenia, co dla strony może okazać się potrzebne dla ewentualnych roszczeń odszkodowawczych. Skarga na przewlekłość wniesiona w toku postępowania nie może stawać się bezprzedmiotową tylko dlatego, że postępowanie zostało zakończone. Zmiany w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi wprowadzają obowiązek badania przez sądy administracyjne skarg na przewlekłość *ex post*.³⁶

Obecnie obowiązujące (art. 141 § 2 o.p.) wyznaczenie nowego/dodatkowego terminu załatwienia sprawy z perspektywy strony jest kolejnym działaniem utrwalającym stan przewlekłości. Stan przewlekłości, stwierdzony przez organ podatkowy wyższego stopnia, wymaga zdecydowanie twardszej reakcji nadzorczej niż „wyznaczenie dodatkowego terminu” załatwienia sprawy. Proponowanym nowym środkiem procesowym jest „zobowiązanie” przewlekłe działającego organu do załatwienia sprawy w wyznaczonym terminie. Już po wyznaczeniu terminu zakończenia postępowania mogą jednak zaistnieć okoliczności wymagające odpowiednio dłuższego postępowania. Zasada szybkości postępowania nie powinna mieć prymatu nad innymi zasadami ogólnymi, w tym zasadą prawdy obiektywnej i zasadą czynnego udziału strony. Przewidując takie sytuacje, należy pozostawić organowi wyśze-

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

35 Szerszą analizę tego zagadnienia przedstawia Raport zespołu eksperckiego działającego przy Prezesie Naczelnego Sądu Administracyjnego – *Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym*, Warszawa czerwiec 2015 r. s. 82-101 dostępny pod adresem <http://www.nsa.gov.pl/wydarzenia-wizyty-konferencje/konferencja-dotyczaca-reformy-prawa-o-postepowaniu-administracyjnym-raport-zespołu-eksperskiego,news,24,209.php>

36 Art. 54 p.p.s.a. zmieniony ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. poz. 658).

go stopnia nad organem prowadzącym postępowanie możliwość modyfikacji wyznaczonego pierwotnie terminu zakończenia postępowania. Takie uprawnienie powinno być realizowane tylko wtedy, gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, wymagające odpowiednio dłuższego postępowania, nieznanne w momencie wyznaczania pierwotnego terminu. W ten sposób organ wyższego stopnia kontynuować będzie bezpośredni nadzór nad terminowością prowadzenia sprawy, uzasadniony faktem wcześniejszego stwierdzenia beczynności lub przewlekłości. Jednocześnie zachowana zostanie niezbędna elastyczność związana z ewentualną, wcześniej nie-
możliwą do przewidzenia, komplikacją sprawy.

W ogólnym prawie administracyjnym coraz częściej korzysta się z instytucji „milczącego załatwienia sprawy”. „Milczące” załatwienie sprawy jest adekwatne w zakresie spraw, w których nie rozstrzyga się o prawach lub obowiązkach stron, kształtując decyzją ich konkretną treść, np. interpretacje indywidualne lub spraw, w których katalog możliwych rozstrzygnięć jest ograniczony. Takie rozwiązanie może być bardzo użyteczne np. do spraw regulacyjnych i rejestracyjnych, gdy prawo wymaga spełnienia przez stronę określonych wymogów formalnych wyrażonych w sposób pozytywny lub negatywny, a więc te wymogi są przez stronę „z góry” znane. Nie jest jednak właściwe przenoszenie instytucji „milczącego załatwienia sprawy” jako sposobu zakończenia jurysdykcyjnego postępowania podatkowego i „fikcyjnego” orzekania w sposób wiążący o prawach i obowiązkach strony. Rozwiązanie polegające na przyjęciu fikcji rozstrzygnięcia nie jest też wolne od wad.³⁷ W sprawach podatkowych fikcja milczącego rozstrzygnięcia sprawy

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

nie powinna być wprowadzana w zakresie w jakim miałyby to prowadzić do rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach podatników.

1.12. Nowoczesne środki komunikacji

Zasadą komunikacji ze stroną w postępowaniu podatkowym jest obecnie pisemność. Wezwania telefoniczne są wyjątkiem – następują „w sprawach uzasadnionych ważnym interesem adresata lub gdy stan sprawy tego wymaga” (art. 160 § 1 o.p.). Zasadą w komunikacji ze stroną postępowania powinny być środki komunikacji elektronicznej, telefon (w tym SMS) oraz bezpieczne komunikatory internetowe umożliwiające porozumiewanie się w czasie rzeczywistym (czat tekstowy, wideokonferencja). Wezwania pisemne powinny być stosowane wyjątkowo, w szczególności gdy nie ma innej możliwości kontaktu ze stroną, strona nie dokonuje w ustalonym terminie czynności, do której jest wzywana albo strona preferuje pisemność kontaktu.³⁸ Rzecz jasna, kontakt telefoniczny nie jest żadną nowością w relacjach organów podatkowych z podatnikami, ale obecnie w praktyce stanowi zazwyczaj jedynie element uzupełniający wezwanie pisemne. Organ podatkowy powinien zachować prawo elastycznego doboru formy kontaktu w zależności od specyfiki podatnika, opierając się na dotychczasowych doświadczeniach z kontaktów z podatnikiem i wadze sprawy. W przypadku gdy strona często podnosi zarzuty procesowe związane z formą działania organu albo kwestionuje skuteczność czynności dokonanych w innej formie niż pisemna, to właściwszym byłoby kierowanie wezwań w formie pisemnej. Podatnicy bardziej konserwatywni w doborze formy kontaktu z organami, czy to w wyniku przyzwyczajenia, czy to jako efekt ograniczonego zaufania do organu, mogą preferować formę pisemną – należy to uszanować. W ramach form uproszczonych bardziej preferowane powinny być środki komunikacji elektronicznej niż kontakty telefoniczne, bo są tańsze i szybsze oraz zapewniają pewniejszą identyfikację odbiorcy. Kontakt telefoniczny powinien mieć miejsce, gdy nie ma możliwości komunikacji elektronicznej. Portal po-

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

datkowy, o którym mowa w art. 3 pkt 14 o.p., powinien stanowić preferowaną bazę komunikacji elektronicznej z organami podatkowymi.

Proponowany kierunek rozwiązań pozwoli na interakcję pracownika organu podatkowego z podatnikiem, co pozwoli bezkonfliktowo osiągnąć cel wezwania, bieżąco sprecyzować – jeżeli okaże się to potrzebne – oczekiwania organu oraz ustalić realny i dogodny dla podatnika termin realizacji wezwania. Indywidualizacja podatnika bez wątplenia zmniejszy jego stres związany z kontaktem z organem podatkowym w stosunku do tradycyjnych pisemnych wezwań, który występuje w okresie między doręczeniem wezwania a terminem dokonania czynności lub osobistego stawiennictwa.

Wezwanie w opisanej formule nie traci jednak charakteru czynności procesowej, więc konieczne jest zagwarantowanie możliwości odtwarzania przebiegu tej czynności. Nagrania z wezwań „niepisemnych” powinny być rejestrowane i przechowywane przez organy dla celów dowodowych i weryfikacyjnych w zakresie legalności wezwania oraz skuteczności jego realizacji. Należy tu wykorzystać doświadczenia funkcjonowania infolinii Krajowej Informacji Podatkowej. Techniczne wyposażenie organów podatkowych w tym zakresie wymaga poniesienia kosztów. Taka inwestycja zwróci się. Zwiększy się dynamika postępowania, usunięty zostanie obecny element opóźniający tok postępowania, związany z oczekiwaniem na doręczenie wezwania w formie pisemnej. Koszty postępowań będą niższe, bo koszty wezwań elektronicznych i telefonicznych będą niższe niż koszty wezwań dokonywanych w formie pisemnej za pośrednictwem tradycyjnej poczty.

1.13. Zawieszenie postępowania na wniosek strony

Ok. 48% decyzji ostatecznych wydawanych przez dyrektorów izb skarbowych oraz dyrektorów izb celnych w sprawach podatkowych jest zaskarżanych do sądu administracyjnego; w zakresie decyzji VAT wydawanych przez dyrektorów izb skarbowych ten współczynnik wynosi ok. 53%. Mimo wysokiego współczynnika zaskarżalności odsetek wyroków „korzystnych” dla organów podatkowych (dyrektorów izb skarbowych oraz dyrektorów izb celnych) jest wysoki i wynosi 73% w za-

kresie wyroków WSA oraz 71% w zakresie wyroków NSA.³⁹ Efektem techniki samoobliczenia podatku jest powtarzalność działań podatnika w kolejnych okresach rozliczeniowych, bazujących na wcześniej przyjętym przez niego podatnika rozumieniu przepisów. Szczegółowe rozwiązania prawa materialnego wiążą czasem wynik bieżącego rozliczenia podatku z wynikami rozliczenia za wcześniejsze okresy. W szczególności jest to systemową cechą podatku od towarów i usług oraz skutkiem pozostających do wykorzystania z poprzednich okresów rozliczeniowych ulg podatkowych. Procesowym odbiciem takich rozwiązań prawa materialnego są serie postępowań „kaskadowych”, gdy wymiar podatku uzależniony jest od rozstrzygnięcia za poprzednie okresy rozliczeniowe. Pojawia się też multiplikacja postępowań przedmiotowo identycznych z uwagi na zastosowane przepisy prawa oraz taką samą istotę sporu za różne okresy rozliczeniowe. Serie analogicznych spraw są wówczas przedmiotem postępowania odwoławczego, a następnie po wniesieniu skarg są przedmiotem postępowania sądowoadministracyjnego. Ustalenie odsetka spraw podatkowych o charakterze „kaskadowym” lub powtarzalnym wymaga szczegółowych analiz, ale bez ryzyka większego błędu na podstawie obserwacji praktyki, a także często zauważanej „seryjności” sygnatur orzeczeń sądów administracyjnych założyć można, że znacząca część wyżej wskazanych sporów ognisku-je się na tym samym problemie powielanym w kolejnych decyzjach, za kolejne okresy rozliczeniowe. Nie wydaje się bezwzględnie konieczne prowadzenie równoległego sporu we wszystkich sprawach za kolejne okresy rozliczeniowe. Przepis art. 201 § 1 pkt 2 o.p. przesłankę zawieszenia postępowania zawęży jedynie do rozstrzygnięcia kwestii prejudycjalnej przez inny organ lub sąd rozumianej w ten sposób, że „wydanie orzeczenia merytorycznego w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed właściwym organem uwarunkowane jest uprzednim rozstrzygnięciem wstępnego zagadnienia prawnego [...]”.⁴⁰ Zagadnienie prowadzenia przez ten sam organ lub nawet różne organy podatkowe spraw analogicznych za różne okresy rozliczeniowe nie mieści

39 Dane Ministerstwa Finansów.

40 Wyrok NSA z dnia 7 marca 2001 r., sygn. akt III SA 32/00, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2002, nr 2, poz. 37.

się w zakresie obowiązującej dziś przesłanki zawieszenia postępowania podatkowego.⁴¹

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

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

41 Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2000 r., sygn. akt I SA/Ld 594/98, niepubl.: „Rozstrzygnięcie w sprawie określenia wysokości podatku dochodowego nie stanowi zagadnienia wstępnego, od którego zależy wydanie decyzji dotyczącej określenia wysokości podatku od towarów i usług. Chociaż pożądanym jest, aby ustalenie wysokości obrotu w postępowaniu dotyczącym podatku od towarów i usług było skorelowane z ustaleniem wielkości przychodu w równoległe toczącym się postępowaniu w sprawie podatku dochodowego, to jednak postępowania te są odrębnymi postępowaniami i w każdym z nich organy powinny dokonać odpowiednich odrębnych ustaleń [...]”

kwestia celowości wnoszenia kolejnych środków zaskarżenia na podjęte rozstrzygnięcia.

1.14. Rygor natychmiastowej wykonalności

Kilka lat stosowania obecnie obowiązujących zasad wykonywania decyzji ostatecznych dostarcza danych pozwalających na diagnozę stosowania instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności.⁴² Średnioroczna liczba postanowień w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności wydanych przez naczelników urzędów skarbowych w latach 2011-2013 wynosi 4173. Udział kwoty zaległości podatkowych wynikających z decyzji nieostatecznych wydanych w latach 2011-2013, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności do kwoty zaległości podatkowych wyniósł ok. 13%. Oznacza to, że w badanym okresie decyzjom wymiarowym obejmującym ponad 85% zaległości podatkowych (2,8 mld zł w 2011 r., 4,7 mld zł w 2012 r. 5,4 mld zł w 2013 r.) nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności. W takich przypadkach podatnicy mogli prowadzić spór z organem podatkowym, nie obawiając się jednocześnie przymusowego dochodzenia spornej należności przez organy podatkowe do momentu doręczenia decyzji przez organ odwoławczy.

Efektywność nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności odzwierciedla udział kwoty podatków uiszczonych (wyegzekwowanych) z decyzji, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności, w kwocie podatków wynikających z tych decyzji. Wskaźnik ten wynosi za lata 2011-2013 ok. 8%. Natomiast ogólny wskaźnik efektywności egzekucji, liczony jako udział kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do kwoty zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi wyniósł ok. 25%. Różnica między tymi wskaźnikami jest znaczna, ale należy mieć na względzie, że sprawy, w których zastosowano rygor natychmiastowej wykonalności, dotyczyły podmiotów, w stosunku do których istniało duże prawdopodobieństwo, że podatek nie zostanie uiszczony. Wysoki wskaźnik wykonania decyzji, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności, świadczyłby, że nadanie

42 Zagadnienie to jest materią kontrowersyjną; było też przedmiotem prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018).

rygoru odbywa się z naruszeniem przepisu art. 239b § 2 ordynacji podatkowej i jest przedwczesne albo nietrafne. Tak jednak nie jest. Prawdopodobieństwo niewykonania decyzji przyjmowane przez organ przy nadawaniu rygoru natychmiastowej wykonalności faktycznie potwierdza się potem aż w ponad 90% przypadków. W świetle powyższego należy uznać, że rygor natychmiastowej wykonalności jest instrumentem wykorzystywanym trafnie oraz powściągliwie.⁴³

W postanowieniach w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności wskazywano następujące przesłanki:

- a) organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych – 49% postanowień,
- b) okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące – 26% postanowień,
- c) strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia – 20% postanowień,
- d) strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości – 5% postanowień.

Z powyższego zestawienia wynika, że prowadzenie wobec podatnika postępowania egzekucyjnego w zakresie innych należności pieniężnych było zdecydowanie najczęstszą przesłanką nadania rygoru natychmiastowej wykonalności. Przesłanka, że strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, jest stosunkowo trudna do wykazania przez organ podatkowy, dlatego też jest rzadko wskazywana w postanowieniach o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. A zatem rygor natychmiastowej wykonalności jest stosowany głównie w stosunku do podmiotów, które w sposób trwały nie regulują dobrowolnie swoich zobowiązań podatkowych.

43 W Informacji Najwyższej Izby Kontroli z dnia 3 czerwca 2014 r. o wynikach kontroli „Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe” na s. 10, stwierdzono, że „Urzędy skarbowe działały z poszanowaniem interesów podatników, decydując o wykonaniu decyzji wymierzających podatki (ostatecznych i nieostatecznych)...”.

Analizując strukturę podatków, w których był stosowany rygor natychmiastowej wykonalności, największy udział mają decyzje wymiarowe w podatku dochodowym od osób fizycznych (wszystkie formy opodatkowania) – 47% wszystkich decyzji, którym nadano rygor oraz decyzje w podatku od towarów i usług również 47%.

Analizując terminy wszczęcia postępowań podatkowych zakończonych decyzją nieostateczną, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności, ustalono, że:

- a) 56% postępowań zostało wszczętych w okresie przed upływem 2 lat do terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,
- b) 13% w okresie od roku do 2 lat do terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,
- c) 11% w okresie od 6 miesięcy do roku do terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,
- d) 10% w okresie od 3 do 6 miesięcy do terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,
- e) 10% w okresie krótszym niż 3 miesiące do terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Z powyższego zestawienia wynika, że w około 70% spraw postępowanie podatkowe zostało wszczęte ponad rok przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tylko 10% spraw zostało wszczętych w okresie krótszym niż 3 miesiące przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Uprawnia to do sformułowania wniosku, że przesłanka odnosząca się do okresu krótszego niż 3 miesiące do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie jest nadużywana przez naczelników urzędów skarbowych.

W latach 2011-2013 wskaźnik zaskarżalności postanowień o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności w trybie odwoławczym wynosił 15%. Dla porównania, wskaźnik ten dla wszystkich decyzji wymiarowych wydanych przez naczelnika urzędu skarbowego, dyrektora urzędu kontroli skarbowej oraz dyrektora izby skarbowej wyniósł 4%, natomiast wskaźnik ten liczony tylko dla decyzji pokontrolnych wyniósł 22% (rygor natychmiastowej wykonalności jest w praktyce nadawany tylko takim decyzjom). Wskaźnik uchylalności postanowień na-

dających rygor przez organy odwoławcze wyniósł 26% (dla porównania wskaźnik ten dla decyzji wymiarowych wyniósł aż 49%). Wskaźnik zażalenie do wojewódzkich sądów administracyjnych postanowień o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności wyniósł 13%. Dla porównania, wskaźnik ten dla decyzji wymiarowych oscyluje ok. 45-50%. Wskaźnik uchylalności przez sądy postanowień nadających rygor to zaledwie 10%; dla porównania, wskaźnik ten dla decyzji wymiarowych w różnych latach oscyluje w granicach ok. 23-27%. Porównanie wskaźników odnoszących się do postanowień o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności oraz decyzji wymiarowych uprawnia do stwierdzenia, że instytucja nadania rygoru natychmiastowej wykonalności jest stosowana prawidłowo przez organy podatkowe, o czym świadczą, niższe niż dla decyzji wymiarowych, odpowiednie wskaźniki uchylalności postanowień przez organy odwoławcze oraz wojewódzkie sądy administracyjne.

Szacuje się, że w badanym okresie w około 19% przypadkach nieostateczne decyzje wymiarowe zostały wykonane dobrowolnie, ale tylko około 4% podatków wynikających z decyzji wymiarowych nieostatecznych jest uiszczane dobrowolnie. Standardem jest zatem wstrzymanie się z wykonywaniem decyzji nieostatecznej, od której złożono odwołanie do czasu rozpatrzenia odwołania. Strony postępowania podatkowego szeroko korzystają z możliwości wstrzymania się z wykonaniem spornej decyzji, mimo że stosownie do reguły wynikającej z art. 239h o.p. odsetki za zwłokę są naliczane.

Powyższe dane wskazują, że przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa w zakresie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej sprawdziły się w praktyce, funkcjonują prawidłowo i nie wymagają radykalnej zmiany. Instytucja rygoru natychmiastowej wykonalności, po doświadczeniach kilku lat jej obowiązywania, wymaga jednak pewnych modyfikacji. W praktyce oraz orzecznictwie sądów administracyjnych wątpliwości budzi charakter postępowania w sprawie nadania rygoru. Należy zdefiniować postępowanie w sprawie nadania rygoru jako powiązane z postępowaniem wymiarowym, zachowując jednak odrębność aktu nadania rygoru (postanowienie). Pełnomocnik szczególny w postępowaniu wymiarowym powinien uzyskać legitymację procesową także w sprawie nadania rygoru,

bez konieczności składania odrębnego pełnomocnictwa. Dostrzec należy, że obecnie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego prezentowany jest jednolity pogląd, że pełnomocnik strony postępowania w sprawie ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego jest także pełnomocnikiem w postępowaniu w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, chyba że treść udzielonego pełnomocnictwa możliwość taką wyklucza.⁴⁴ Tym bardziej kwestia ta wymaga jednoznacznego rozwiązania w treści ustawy. Jednym z ważniejszych zadań do wykonania przy tworzeniu nowej ustawy jest bowiem implementacja dorobku orzecznictwa sądowego, tak aby te kwestie, które budziły poważne wątpliwości w praktyce, zostały rozwiązane w sposób trwały, bezpośrednio w treści przepisów.

Uchylenie postanowienia nadającego rygor natychmiastowej wykonalności lub uchylenie decyzji, której nadano taki rygor, powinno unicestwiać skutki środków egzekucyjnych zastosowanych na podstawie nadanego rygoru w zakresie biegu terminu przedawnienia. Ta kwestia została przesądzona w uchwale NSA z dnia 28 kwietnia 2014 r. sygn. akt I FPS 8/13, co jednak z wyżej wskazanych powodów nie czyni bezprzedmiotowym uregulowania tej kwestii w nowej ustawie.

Ponadto w związku z modyfikacją zasad przedawnienia i proponowaną przez Komisję koncepcją rozdzielenia przedawnienia prawa do wymiaru od przedawnienia poboru, bezprzedmiotowym będzie nadawanie rygoru natychmiastowej wykonalności w oparciu o przesłankę wskazaną aktualnie w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. (do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostały mniej niż 3 miesiące). W zakresie wydłużenia terminu wymiaru podatku nie powinny być rozpoznawane okoliczności, które są związane z przedawnieniem jego poboru. Wszczęcie i tok postępowań podatkowych winien być tak rozplanowany, aby postępowanie podatkowe zakończyło się przed upływem terminu przedawnienia wymiaru podatku. Ponieważ termin przedawnienia poboru podatku będzie liczony odrębnie, więc przesłanka zawarta obecnie w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. stanie się bezprzedmiotowa.

44 Zob. wyroki NSA z dnia: 16 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 718/13; 12 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 1281/13; 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 825/12 i 19 marca 2015 r., sygn. akt I FSK 2160/13.

1.15. Wymogi wniosku o wznowienie postępowania lub stwierdzenie nieważności decyzji

Zgodnie z treścią art. 222 o.p. odwołanie od decyzji organu podatkowego powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie. Należy podnieść sprawność postępowania w trybach nadzwyczajnych. Skoro wobec odwołania, a więc środka procesowego w trybie zwyczajnym są obecnie określone minimalne wymogi formalne, to tym bardziej analogiczne wymogi formalne powinien spełniać wniosek składany w trybach nadzwyczajnych.

1.16. Uporządkowanie i miarkowanie kar porządkowych

Nałożenie kary porządkowej mieści się w pojęciu tzw. uznania administracyjnego. Jeśli zatem nawet wystąpią przesłanki do nałożenia kary porządkowej, to organ podatkowy może, ale nie musi jej zastosować.⁴⁵ Nie wydaje się jednak zasadne aby istniała w tym przypadku uznaniowość w pełnym zakresie. Ustawa powinna formułować ogólne dyrektywy miarkowania kar. „Kara porządkowa nakładana na podstawie tego przepisu stanowi sankcję administracyjną (nie jest karą w znaczeniu przepisów prawa karnego). Mimo to że nie stanowi typowej normy prawa karnego, to przy jej stosowaniu organ podatkowy powinien nawiązywać do niektórych zasad prawa karnego, takich jak np. zasada adekwatności kary.”⁴⁶ Należy uwzględnić w szczególności rodzaj i rozmiar negatywnych następstw zachowania strony, rodzaj i stopień naruszeń, motywację i sposób zachowania się osoby karanej, a także jej warunki osobiste, w tym zdolności płatnicze. Powinna być też brana pod uwagę uporczywość działania.

W świetle przepisu art. 263 § 3 o.p. termin przedawnienia prawa do nałożenia kary porządkowej wynosi 3 lata od zaistnienia przesłanki do nałożenia kary. Termin przedawnienia nałożonej kary wynosi zasadniczo 5 lat, ale mają w tym zakresie odpowiednie zastosowanie

45 S. Presnarowicz, komentarz do art. 263 o.p., [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dogier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz.

46 Wyrok NSA z dnia 12 listopada 2008 r., sygn. akt II FSK 1088/07, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 119.

okoliczności wydłużające ten termin, które wskazuje art. 70 § 2-8 o.p. Celem kary porządkowej jest zdyscyplinowanie, przymuszenie uczestników postępowania podatkowego do określonych zachowań, podyktowanych czynnościami procesowymi organu. Kara porządkowa może być efektywna i celowa, tylko jeżeli zostanie nałożona i egzekwowana w czasie toczącego się postępowania. Skróceniu powinny więc ulec terminy do wymiaru i poboru kar porządkowych.

Sprecyzować należy, w zakresie jakich czynności odmowa udziału może skutkować nałożeniem kary. Wątpliwości praktyczne wywołuje między innymi kwestia nałożenia kary porządkowej w sytuacji, gdy stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. Nie jest obecnie jasno uregulowana kwestia nałożenia kary porządkowej w sytuacji, gdy organ styka się z milczącym ignorowaniem wezwania dokonania określonej czynności, czy z brakiem jakiegokolwiek reakcji na wezwanie; podlega karze porządkowej brak osobistego stawiennictwa. Zignorowanie wezwania organu podatkowego do dokonania określonej czynności występuje w praktyce częściej niż wyraźna odmowa dokonania czynności. W praktyce księgi podatkowe i inne dokumenty, które leżą w obszarze zainteresowania organu podatkowego, znajdują się w fizycznym posiadaniu osób, którym podatnik zlecił na podstawie umowy cywilnoprawnej prowadzenie tych ksiąg. W przypadku bezzasadnej odmowy udostępnienia ksiąg podatkowych lub innych dokumentów ze strony tych osób, to raczej wobec tych osób, a nie podatnika winny urzeczywistniać się przesłanki nałożenia kary porządkowej.

1.17. Standaryzacja formularzy wniosków

Efektywność postępowania podatkowego podniesie wprowadzenie standardowego wzoru wniosku do organu podatkowego I instancji oraz odwołania/zażalenia zawierającego podstawowe wymogi wynikające z ordynacji podatkowej. Takie wzory funkcjonują już obecnie w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego.⁴⁷ Wzory nie powinny

47 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz sposobu uiszczenia opłaty od wniosku (Dz.U. poz. 644 ze zm.) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2011 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji ogólnej oraz sposobu uiszczenia opłaty od wniosku (Dz.U. Nr 296, poz. 1756). Wzory podań funkcjonują także w innych

być jednak obligatoryjne. Nie można odmówić skuteczności wniosku złożonemu w innym formacie niż określony rozporządzeniem, pod warunkiem zawarcia we wniosku wszystkich obligatoryjnych elementów. Uzasadnienie do wniosku w postaci papierowej powinno mieć postać uniwersalnego załącznika dołączanego do wniosku. Wniosek w postaci elektronicznej powinien być interaktywny, z opcją rozwijania jego uzasadnienia i poszczególnych pozycji wniosku.

Proponowane rozwiązanie będzie przeciwdziałać popełnianiu uchybień formalnych, które następnie wymagają angażowania organu i strony w procedurę usuwania tych uchybień, określoną w art. 169 o.p. Proponowane rozwiązanie sprzyjać będzie popularyzacji wnoszenia podań za pomocą środków komunikacji elektronicznej.⁴⁸

1.18. Limit bagatelności postępowania podatkowego

Nieekonomiczne jest wszczynanie postępowań podatkowych, gdy koszty ich prowadzenia, w tym nakłady pracy organu podatkowego oraz koszty doręczenia pism przewyższają wymierzaną kwotę zobowiązania.⁴⁹ Proponuje się uprawnienie organu podatkowego do niewszczyniania oraz umarzania wszczętego z urzędu postępowania, jeżeli spodziewana kwota uszczuplenia nie przekracza ustawowo określonego limitu kwotowego.⁵⁰ Zaznaczyć jednak należy, że bezwzględny zakaz procesowy mógłby być odbierany jako nadmierne rozluźnienie dyscypliny płatniczej. Mogłoby to prowadzić do rezygnacji z wykonywania jakichkolwiek obowiązków w mniejszych zakresach kwotowych lub „dopasowanie” wyniku samoobliczenia podatku do tego limitu. Szczególnie destrukcyjne okazałoby się to wówczas dla dochodów z podatków pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego. Bezwzględny zakaz prowadziłby też faktycznie do likwidacji zasad zaokrąglenia w sa-

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

48 Wzory podań powinny być umieszczone w Portalu Podatkowym oraz Repozytorium Wzorów Dokumentów Elektronicznych umieszczonym na platformie usług administracji (ePU-AP).

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

50 Rozwiązanie takie zawiera np. przepis art. 6a ust. 6a ustawy – o podatku rolnym wprowadzony ustawą z dnia 25 czerwca o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1045). Z analogicznych powodów organ podatkowy może umarzać zaległości podatkowe z urzędu.

moobliczenia podatków, bowiem jakiegokolwiek błędy w tym zakresie nie mogłyby spotkać się z reakcją organu podatkowego.

W zakresie podatków pobieranych przez samorządowe organy podatkowe, gdzie zazwyczaj wymierzane są niższe kwoty zobowiązań oraz różnie, w zależności od specyfiki i obszaru gminy, mogą kształtować się koszty postępowania, należałoby uprawnnić radę gminy do obniżenia ustawowo określonego limitu bagatelności.

1.19. Inne koncepcje zmian w zakresie postępowania podatkowego – przyczynek do dyskusji

1.19.1. Uwagi ogólne

Autonomia procedury podatkowej, o której swego czasu pisali B. Brzeziński i W. Nykiel,⁵¹ stała się faktem. Uzasadnia ją specyfika spraw podatkowych oraz występowanie szeregu instytucji procesowych właściwych tylko dla prawa podatkowego.⁵² Właśnie owa specyfika ze szczególną ostrością ujawnia się w kwestiach związanych z pozyskiwaniem materiału dowodowego. Postępowanie podatkowe może być nieco bardziej skomplikowane niż ogólne postępowanie administracyjne,⁵³ szczególnie w zakresie postępowania wyjaśniającego i potrzeby zrekonstruowania stanu faktycznego w celu ustalenia, czy podatnicy prawidłowo wywiązują się ze swoich obowiązków podatkowych, ewentualnie czy zostały spełnione warunki do zastosowania określonych norm prawa podatkowego. Dostrzegając ten fakt, jak również występujące w praktyce wątpliwości związane ze stosowaniem przepisów, w toku prac pojawiło się kilka pomysłów będących reakcją na występujące w praktyce problemy,⁵⁴ które jednak Komisja odrzuciła.

51 B. Brzeziński, W. Nykiel, *Reforma systemu podatkowego...*, *op. cit.*, s. 5.

52 A. Gorgol, *Dekodyfikacja postępowań administracyjnych w sprawach finansowych*, [w:] J. Niczyporuk (red.), *Kodyfikacja postępowania administracyjnego. Na 50-lecie k.p.a.*, Lublin 2010, s. 194 i n.; R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, Instytucje budżetowe, Wrocław 1985, s. 224 i n.

53 Zob. R. Mastalski, *Ochrona interesu podatnika w postępowaniu podatkowym*, *op. cit.*, s. 191; W. Wojtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2003, s. 192-193; W. Olszowy, *Decyzja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 94.

54 Szerzej na temat sygnalizowanych w pracowaniu kwestii dowodowych: D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.

1.19.2. Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego (reguły kształtujące obowiązki dowodowe)

Inwentaryzując formułowane w piśmiennictwie poglądy i ich uzasadnienia oraz analizując orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie obowiązku wyjaśniania stanu faktycznego, dostrzeżemy istotne różnice w podejściu do rozstrzygania tych podstawowych wątpliwości. Niektóre z zaprezentowanych poglądów są ostrą krytyką obowiązującej praktyki, inne z kolei stanowią swoiste uzasadnienie dla standardów prowadzonych przez organy podatkowe postępowań i odwołanie do nich znajdziemy w wyrokach sądów administracyjnych. Głos zabrał w tym temacie także TK w uzasadnieniu wyroku dotyczącego tzw. dochodów nieujawnionych. Nie kwestionując oczywistych obowiązków organów w sferze poszukiwania i gromadzenia dowodów, jak też w pełni opowiadając się za niedopuszczalnością przerzucania tych ciężarów na stronę postępowania, sądy w niektórych orzeczeniach sygnalizują sytuacje, gdy we własnym, dobrze pojętym interesie inicjatywę dowodową powinna przejąć sama strona.⁵⁵ Oprócz nich zdarzają się jednak wyroki wskazujące na konieczność przyczyniania czy też współdziałania strony w wyjaśnieniu okoliczności sprawy⁵⁶ bądź wskazujące, iż nie można oczekiwać, aby organ podatkowy prowadził postępowanie dowodowe w nieograniczonym zakresie.⁵⁷ Można również spotkać orzeczenia, w których uznano, że w postępowaniu podatkowym ciężar dowodowy z mocy art. 122 w zw. z art. 187 o.p. obciąża organy podatkowe, chyba że przepisy szczególne bądź inicjatywa samej strony przesuną go na podatnika.⁵⁸ Zatem, chociaż w postępowaniu podatkowym ciężar dowodu spoczywa – co do zasady – na organach podatkowych, to jednak przesuwają się on na stronę, w sytuacji gdy ta wykaże inicjatywę.⁵⁹ Analiza orzeczeń wskazuje, iż to konstrukcje zawarte w przepisach prawa materialnego modyfikują zasady dowodowe wy-

55 Wyrok NSA z dnia 23 października 2012 r., sygn. akt I FSK 2157/11

56 Wyrok WSA z dnia 26 lutego 2004 r., sygn. akt III SA 1452/02, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 4, s. 5.

57 Wyrok NSA z dnia 15 września 2010 r., sygn. akt II FSK 666/09, Lex nr 745794; wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt I GSK 752/09, Lex nr 594578; wyrok WSA w Kielcach z dnia 16 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 90/09, Lex nr 500642; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 października 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 464/08, Lex nr 507150.

58 Wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2005 r., sygn. akt FSK 2488/04, CBOSA.

59 Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2012 r., sygn. akt I FSK 343/11, CBOSA.

kające z o.p. Klasycznym w tym zakresie przykładem jest instytucja opodatkowania dochodów nieujawnionych i tu sądy skłonne były twierdzić, że przepis prawa materialnego może zawierać szczególne postanowienia w tym zakresie, które modyfikują ogólne regulacje z art. 122 w zw. z 187 o.p.,⁶⁰ a przerzucenie obowiązku wyjaśnienia stanu faktycznego na podatnika następowało na różne sposoby. Najczęściej można spotkać się z poglądem, iż w przypadku dochodów nieujawnionych mamy do czynienia z dorozumianym przerzuceniem ciężaru dowodzenia⁶¹ lub konstrukcją zbliżoną do domniemania prawnego, sprowadzającą się do przesunięcia na podatnika ciężaru dowodowego.⁶² Zdarzały się jednak wyroki, w których składy orzekające argumentują, że „generalną zasadą postępowania dowodowego jest to, że każdy, kto z faktów wyprowadza dla siebie konsekwencje prawne, obowiązany jest fakty te udowodnić”.⁶³ Oprócz tego w nowszym orzecznictwie – co jest szczególnie niepokojące – coraz częściej prezentowany jest pogląd, że choć art. 6 kc. w postępowaniu podatkowym nie obowiązuje, to jednak wynikająca z niego reguła dowodowa o uniwersalnym charakterze znajdzie zastosowanie w postępowaniu podatkowym. Kierując się bowiem tylko i wyłącznie zasadami logiki, w pełni uprawniony staje się wniosek, że ten, kto w postępowaniu (w tym także podatkowym) formułuje określone twierdzenie, musi je następnie dowieść pod rygorem, iż twierdzenie uznane zostanie za nieudowodnione, przez co nie wywoła ono pożądanych przez twierdzącego skutków.⁶⁴ Poglądy te – budzące uzasadnione wątpliwości w literaturze przedmiotu – dostrzegł również TK, formułując istotne zastrzeżenia związane z rozkładem ciężaru dowodu w tego typu postępowaniach.⁶⁵ TK zauważył m.in., że skoro w świetle regulacji o.p. organy podatkowe są obowiązane zebrać mate-

60 Wyrok NSA z dnia 17 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1642/07, niepubl.; wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2008 r., sygn. akt II FSK 531/07, CBOSA; wyrok NSA z dnia 29 listopada 2005 r., sygn. akt I FSK 2625/04, CBOSA.

61 Wyrok NSA z dnia 18 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 1939/11, CBOSA.

62 Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2158/11, CBOSA.

63 Wyrok WSA z dnia 23 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Gi 77/08, CBOSA; wyrok WSA z dnia 9 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Lu 446/07, CBOSA.

64 Wyrok NSA z dnia 14 marca 2008 r., sygn. akt I FSK 455/07, CBOSA; wyrok NSA z dnia 14 marca 2008 r., sygn. akt I FSK 454/07, CBOSA; wyrok NSA z dnia 14 marca 2008 r., sygn. akt I FSK 453/07, CBOSA; wyrok WSA z dnia 22 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Ld 445/08, CBOSA.

65 Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, CBOSA.

riał dowodowy umożliwiający rozpatrzenie sprawy, to w konsekwencji muszą – inaczej niż utrzymuje się w praktyce – gromadzić dowody zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść podatnika. Uwzględniając treść u.p.d.o.f. i o.p., trudno – w ocenie TK – stwierdzić, jakie przepisy prawne dają podstawę do przerzucenia na podatnika ciężaru dowodowego, a to znaczy, że mamy do czynienia z wypracowaną przez praktykę konstrukcją pozaustawową.

Co istotne, w uzasadnieniu wyroku znajdziemy – jakże słuszny pogląd – iż wyrażona w art. 6 kc. zasada nie jest zasadą ogólnosystemową. Oznacza to, że jeżeli ustawodawca zamierza w postępowaniu przed organami administracji przerzucić ciężar dowodu na jednostkę, to powinien uczynić to wprost, przez ustanowienie określonej regulacji, wyłączając jednocześnie czy modyfikując działanie o.p. Te zapatrywania TK w kwestii ciężaru dowodowego powinny mieć szerszy wydźwięk niż tylko w zakresie postępowań dotyczących dochodów nieujawnionych. W wyrokach wydanych już po tym orzeczeniu dostrzeżemy drobne przesunięcie akcentów i poglądy, w myśl których z przepisów art. 122 w zw. z art. 187 o.p. można wywieść ogólną regułę dowodową, według której obowiązek zgromadzenia dowodów co do faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy spoczywa, co do zasady, na organie podatkowym. To organ ma obowiązek podjęcia wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy,⁶⁶ aby w ten sposób ustalić fakty niezbędne do prawidłowego zastosowania normy prawa materialnego.

Coraz częściej pojawiają się dyskusje dotyczące rozkładu obowiązków dowodowych, przenoszenia większej odpowiedzialności za wyniki postępowania dowodowego na stronę. Wydaje się, iż oparcie postępowania podatkowego na założeniach postępowania inkwizycyjnego jest słuszne i nie powinno być modyfikowane. Choć wprowadzenie instytucji ciężaru dowodu dynamizuje postępowanie dowodowe, to jednak w sprawach cywilnych określa jednocześnie wynik merytoryczny sporu w sytuacji, gdy strona nie udowodni faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy z uwagi na istniejącą zasadę sporności. Choć w sprawach podatkowych dość często potocznie mówi się o „sporze pomiędzy organem a stroną postępowania”, to jest to spór z natury rzeczy zwią-

66 Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt I GSK 240/13.

zany z kolizją interesów faktycznych, a z taką zasadą w jej cywilistycznym rozumieniu nigdy do czynienia mieć nie będziemy. W związku z tym pojawił się pomysł, aby doprecyzować regulacje wskazujące wyraźnie, iż „ciężar dowodu” spoczywa na organie i powiązanie jej z obowiązkiem współdziałania oraz ewentualnym wskazaniem kategorii spraw, w których aktywność dowodowa powinna spoczywać na stronie.

Na gruncie przepisów prawa materialnego w przypadku instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych przewidziano normę, która w sposób wyraźny nakłada ciężar dowodu na podatnika. Także w przypadku innych przepisów podatkowych formułowane są wnioski o ich wpływie modyfikującym ogólne zasady dowodowe. Przykładowo, jeśli chodzi o kwestie odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe, to opierając się na brzmieniu art. 116 o.p., wskazuje się, iż członek zarządu może zwolnić się od odpowiedzialności, o ile to on wykaże okoliczności egzoneracyjne. Tym samym funkcjonuje pogląd, iż przepis art. 116 § 1 o.p. wprowadza wyjątek od zasady zawartej w art. 122 w zw. z art. 187 o.p., stąd – zdaniem niektórych sądów – jest przepisem szczególnym. Oprócz tego, ostatnimi czasy w orzecznictwie zwraca się uwagę na szereg innych sytuacji, w których od strony postępowania oczekuje się istotnej aktywności w zakresie inicjowania postępowania dowodowego także w przypadku innych konstrukcji zawartych w przepisach prawa podatkowego. Problematiczne w orzecznictwie jest przykładowo ustalenie reguł dowodzenia przy okazji wydatków zaliczanych jako koszty, a w szczególności wydatków na usługi niematerialne. Ponadto, niekiedy w sposób nieuzasadniony, sądy nadinterpretują przepisy związane z rygorem natychmiastowej wykonalności (art. 239b o.p.), wskazując, iż to strona kwestionująca stan prawdopodobieństwa niewykonania zobowiązania wynikającego z decyzji, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności, powinna wskazać okoliczności, które podawałyby w wątpliwości twierdzenia organu. Ciężar poszukiwania takiego dowodu obciąża bowiem podatnika.⁶⁷

Jeśli nawet istnieją kategorie spraw, w których istotne obowiązki dowodowe powinny spoczywać na stronie i jeśli strona nie udowodni faktów, na które się powołuje, nie będzie mogła wywodzić z nich konsekwencji prawnych, to powinny być określone w przepisach o.p. a nie

67 Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1156/10.

przepisach prawa materialnego. Zatem przyjmując model inkwizycyjny z obowiązkiem wyjaśnienia stanu faktycznego przez organ (art. 122 w zw. 187 o.p.), jeśli chcemy w większym zakresie zmobilizować podatnika do aktywności w zakresie gromadzenia materiału dowodowego, można wskazać w przepisach o.p. kategorie spraw, w których istotnymi obowiązkami dowodowymi obarcza się stronę postępowania, ewentualnie można wprowadzić momenty zwrotne, np. po wydaniu decyzji, które powinny oznaczać, iż to od podatnika wymaga się większej aktywności, jeśli chodzi o inicjatywę dowodową. Można to uczynić, ale to wymaga wprowadzenia także innych instytucjonalnych rozwiązań chroniących interesy strony postępowania. W chwili obecnej dostrzeżemy, że liczba wyłomów od zasady, iż obowiązek dowodzenia ciąży na organie podatkowym, wypracowanych w orzecznictwie jest dość rozległa i wewnętrznie zróżnicowana i, jak da się zaobserwować, podlega ciągłej ewolucji. Dlatego pojawił się głos, iż zasadnym byłoby zinventoryzowanie tych sytuacji i wyliczenie w przepisach znajdujących się w unormowaniach proceduralnych.

W tym zakresie, podobnie jak i w obszarze ciężaru dowodowego, dorobek innych państw może być bardzo interesujący i twórczy. Pojawiają się różne rozwiązania i tylko tytułem przykładu:

- a) rozkład ciężaru dowodu w przypadku dokonywania transakcji z podmiotami z rajów podatkowych spoczywa na podatniku;
- b) ogólna reguła, że każda strona ma obowiązek przedstawienia dowodów, które są dla niej łatwiejsze do zdobycia;
- c) zasada korzyści – ciężar dowodu dotyczący przychodu podlegającego opodatkowaniu spoczywa na organach podatkowych, a podatnik musi udowodnić ewentualne zwolnienia od podatku; na podatniku spoczywa ciężar udowodnienia kosztów uzyskania przychodów;
- d) w myśl zasady inkwizycyjności organy mają obowiązek dołożenia starań w celu uzyskania niezbędnych informacji. Niemniej jednak podatnik jest obowiązany do aktywnego uczestnictwa w procesie dostarczania informacji dotyczących przychodu podlegającego opodatkowaniu;
- e) *transfer-pricing* – następuje podział ciężaru dowodu. Podatnik musi wykazać zasadność zastosowanej ceny, z kolei organ

ma obowiązek udowodnienia, że cena ta nie została ustalona zgodnie z zasadą długości ramienia. Ponadto na podatniku spoczywa obowiązek dokumentacyjny. Gdy podatnik nie przedstawi stosownej dokumentacji, ciężar dowodu co do rynkowego charakteru transakcji przechodzi na podatnika;

- f) w przypadku zastosowania ogólnych przepisów zapobiegających nadużyciom podatkowym *onus probandi* obciąża organy;
- g) ciężar dowodu obciąża organy podatkowe co do faktów, które kreują obowiązek podatkowy. Z kolei na podatniku spoczywa ciężar wykazania faktów, które ograniczają obowiązek podatkowy, np. w odniesieniu do zwolnień podatkowych.

Ta kwestia wymaga jednak szerszej dyskusji. Choć najwłaściwszym wydaje się przyjęcie zasady, iż zadaniem organu jest dochodzenie do prawdy materialnej, podatnik ma zaś obowiązek współdziałania. W odniesieniu do przepisów zapobiegających nadużyciom podatkowym organ musi wykazać, że wybrana forma miała na celu unikanie opodatkowania lub uchylanie się od opodatkowania. Z kolei podatnik powinien dowieść, że dana forma była uzasadniona racjami ekonomicznymi

1.19.3. Pojęcie dowodów sprzecznych z prawem

Kwestia posługiwania się w trakcie postępowania dowodami, przy okazji przeprowadzenia których naruszono przepisy proceduralne, jest problemem znanym różnym gałęziom prawa procesowego. Niedopuszczalność dowodów jest traktowana w różnych systemach prawa procesowego jako wyjątek od zasady, w myśl której kluczowe dla zastosowania normy prawnej jest ustalenie prawdy za pomocą możliwych środków dowodowych. W ramach różnych gałęzi prawa, zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie, zagadnienie dopuszczalności posługiwania się dowodami zgromadzonymi z naruszeniem przepisów proceduralnych – gdy przepisy wprost nie wskazują, że są one niedopuszczalne – nie jest postrzegane w jednolity sposób. Generalnie rzecz ujmując, pojawiają się dwa konkurencyjne podejścia. Pierwsze – w myśl którego dowody zgromadzone z naruszeniem przepisów proceduralnych nie są pomijane, lecz oceniane w oparciu o zasadę oceny dowodów przyjętą w danej procedurze, najczęściej swobodną; drugie – w myśl którego

formalna poprawność czynności dowodowych warunkuje możliwość wykorzystania uzyskanych dowodów w celu ustalenia faktów prawnie relewantnych.

Na tym tle wypada rozstrzygnąć, na ile w świetle art. 180 o.p. mankamenty, jeśli chodzi o formalną poprawność postępowania dowodowego w sprawach podatkowych, przesądzać powinny o niemożności wykorzystania zgromadzonych dowodów. Szczególnie że w innych przepisach proceduralnych kwestie wykorzystania dowodów uzyskanych wbrew prawu występują fragmentarycznie, najczęściej w kontekście konkretnych środków dowodowych i związanych z nimi tzw. zakazów dowodowych. Przykładowo: zgodnie z art. 171 § 7 kpk. wyjaśnienia, zeznania oraz oświadczenia złożone w warunkach wyłączających swobodę wypowiedzi lub uzyskane wbrew zakazom dowodowym przewidzianym w przepisach kpk. nie mogą stanowić dowodu. Natomiast aktualnie w postępowaniu cywilnym czy karnym ograniczenia dowodowe przejawiają się w formułowaniu jedynie tzw. zakazów dowodowych, brak jest natomiast generalnego zakazu dopuszczania jako dowodów materiałów zgromadzonych w sposób sprzeczny z prawem. Inaczej rzecz przedstawia się w postępowaniu podatkowym, w którym – podobnie jak w ogólnym postępowaniu administracyjnym (art. 75 § 1 k.p.a.) – zdecydowano się wprowadzić ogólną dyrektywę procesową: niesprzeczności z prawem dowodu (art. 180 o.p.), choć jak można przyjąć, jej znaczenie nie zawsze w prawidłowy sposób jest postrzegane w orzecznictwie.

Z punktu widzenia powołanego przepisu w sprawach podatkowych przesłanką uznania środka dowodowego za dowód, w rozumieniu przepisów o.p., jest jego niesprzeczność z prawem. Na tym tle jednak w praktyce nierzadko powstaje szereg wątpliwości co do tego, w jaki sposób rozumieć użyte w przepisie sformułowanie „sprzeczne z prawem”. Kwestią istotną tak z teoretycznego punktu widzenia, jak również doniosłą z uwagi na aspekt praktyczny jest ustalenie, czy dowody uzyskane bądź przeprowadzone w sposób naruszający przepisy postępowania, za pomocą niezgodnych z prawem czy też wadliwych z formalnego punktu widzenia czynności, mogą być wykorzystane jako dowód. Chcąc rozstrzygnąć tę kwestię, należy w pierwszej kolejności rozważyć, czy przez dowód sprzeczny z prawem należy rozumieć je-

dynie materiał zgromadzony wbrew wyraźnemu zakazowi, czy także uzyskany z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania czynności postępowania.

Wydaje się, iż traktując o formalnej poprawności postępowania dowodowego i sposobie rozumienia pojęcia „dowody sprzeczne z prawem”, należałoby wyróżnić dwie grupy sytuacji:

- a) do pierwszej zaliczymy działania związane z gromadzeniem dowodów naruszające obowiązujące przepisy, które wykluczają możliwość przeprowadzenia pewnych dowodów lub wskazują, kiedy przeprowadzonymi dowodami organ nie może się posłużyć;
- b) w ramach drugiej grupy sytuacji za przykład dowodu sprzecznego z prawem należałoby uznać dowody dopuszczone przez prawo procesowe, i nawet pożądane z punktu widzenia przedmiotu postępowania podatkowego oraz okoliczności faktycznych, które powinny zostać wyjaśnione w celu prawidłowego zastosowania przepisów prawa materialnego, ale w trakcie przeprowadzania których naruszono przepisy postępowania, np. przewidujące pewne wymogi formalne ich dotyczące, ewentualnie stanowiące gwarancje procesowe strony postępowania.

Zasadnym wydaje się doprecyzowanie art. 180 o.p. o stwierdzenie, iż dowodem może być wszystko, co przyczyni się do wyjaśnienia sprawy a nie jest sprzeczne z prawem, w tym przepisami proceduralnymi dotyczącymi gromadzenia materiału dowodowego w sprawie. Kategorycznego sformułowania tej reguły pozwoli jedynie dowodom pozyskanym w prawidłowy z formalnego punktu widzenia sposób kształtować podstawę faktyczną decyzji. Uzyskanie określonego „dowodu” z naruszeniem przepisów postępowania powinno oznaczać, iż jako sprzeczny z prawem nie powinien być wykorzystany dla ustalenia okoliczności sprawy.

W sprawach podatkowych, z punktu widzenia art. 180 o.p., za sprzeczne z prawem uznamy dowody, gdy przepisy wprost wykluczają możliwość ich wykorzystania w postępowaniu z uwagi na metodę uzyskania lub źródło, czyli sytuacje, w których chronione są inne wartości niż prawda materialna. Wydaje się jednak, że również dowody uzy-

skane z naruszeniem przepisów postępowania powinny zostać uznane za niedopuszczalne. Skoro przepisy normujące postępowanie podatkowe określają sposoby uzyskiwania dowodów, to naruszenie przepisów postępowania, szczególnie związanych z gromadzeniem materiału dowodowego, wyklucza możliwość oparcia na takich dowodach decyzji w sprawie. Nie można odstępować od realizacji czynności dowodowych w przepisanych formach, albowiem akceptowanie posługiwania się jako dowodem w sprawie materiałami uzyskanymi z naruszeniem przepisów postępowania uczyniłoby te wymogi relatywnymi. W praktyce oznaczałoby to, że dopuszczając wydawanie decyzji na podstawie takiego materiału, ocenie organów pozostawiamy, czy należy dopełnić wszystkie wymogi proceduralne związane z pozyskaniem określonego dowodu, czy też ważniejsze jest uzyskanie maksymalnej operatywności działania niezależnie od wprowadzonych przez przepisy wymogów formalnych. Praktyczne doświadczenia wskazują na skłonność organów podatkowych do poprawy skuteczności działania kosztem obowiązku ścisłego przestrzegania prawa. Dzieje się tak, choć obowiązek przestrzegania wymogów formalnych, zwłaszcza gdy chodzi o postępowanie dowodowe, stanowi ograniczenie dla organów do podejmowania działań w zakresie gromadzenia materiału dowodowego z pominięciem pewnych unormowań. Analizując wyroki sądów administracyjnych, można dojść do przekonania, iż sędziowie kontrolujący rozstrzygnięcia podatkowe często stają przed dylematami, na ile formalistyczne podejście do oceny działania aparatu podatkowego może jawić się jako utrudnienie dla prowadzenia postępowania. Nie powinno się jednak tracić z pola widzenia tego, że w postępowaniu podatkowym te nieliczne (w porównaniu do procedur sądowych) wymogi formalne są zazwyczaj ustanowione w interesie strony postępowania i mają charakter ochronny, i – co za tym idzie – pomijanie ich przez aparat podatkowy powinno być sankcjonowane. Zyskują one na aktualności, albowiem w ramach prowadzonych postępowań podatkowych nasila się tendencja aparatu skarbowego do uzyskania maksymalnej operatywności działania, w których na plan dalszy schodzi obowiązek ścisłego przestrzegania przepisów postępowania, niestety często kosztem gwarancji proceduralnych przyznanych stronie.

Dodatkowo analizując kwestię formalnej poprawności postępowania w sprawach podatkowych, wypada ustalić, w jakiej relacji pozostają ze sobą art. 180 o.p. oraz art. 77 ust. 5 u.s.d.g., który znajduje zastosowanie w trakcie kontroli podatkowych i skarbowych dotyczących przedsiębiorców (art. 291c o.p.), a który wyłącza możliwość posługiwania się dowodami, przy przeprowadzeniu których doszło do naruszenia przepisów dotyczących kontroli, jeśli miały one istotny wpływ na wynik sprawy.

Jeśliby przyjąć, iż doprecyzowanie przepisu art. 180 w takim kształcie jest nieuzasadnione, to wydaje się, iż można pokusić się o wskazanie w przepisach konkretnych przykładów, w których naruszenie przepisów postępowania powinno skutkować tym, iż dowód jako sprzeczny z prawem nie powinien zostać wykorzystany jako podstawa rozstrzygnięcia:

- a) przesłuchania świadków, w trakcie których nie umożliwiono stronie udziału, gdyż nie zawiadomiono bądź niewłaściwie zawiadomiono o tej czynności,
- b) prowadzenie – bez zlecenia organu odwoławczego na podstawie art. 229 o.p. oraz bez udziału strony przez organ I instancji, już po wydaniu decyzji – postępowania dowodowego (przesłuchanie świadków, oględziny) w sytuacji, gdy dodatkowe ustalenia w tym zakresie wykorzystałby organ odwoławczy,
- c) odebranie od strony oświadczeń o stanie majątkowym na określony dzień, w trybie art. 285a § 3 o.p., które nastąpiło np. w trakcie czynności sprawdzających,
- d) protokoły zeznań strony złożone w innym postępowaniu, w którym występowała ona w roli świadka. Ich włączenie jako materiału dowodowego w postępowaniu podatkowym względem niej prowadzonym, gdy skorzystała z prawa odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie (art. 199 o.p.), nie powinno mieć miejsca, albowiem byłoby próbą omijania gwarancji procesowych. Inaczej przedstawia się jednak sytuacja, gdy strona nie skorzystała z tego prawa i w trakcie postępowania podatkowego składa zeznanie,

- e) zastąpienie przesłuchania świadka zeznaniem złożonym na piśmie,
- f) materiał dowodowy zgromadzony w trakcie oględzin, które przeprowadził biegły, albowiem oględziny przeprowadza nie biegły, a organ podatkowy,
- g) informacje udzielone przez instytucje finansowe w sytuacji, gdy organ podatkowy nie posiadał upoważnienia strony postępowania do wystąpienia o ich uzyskanie, ewentualnie wystąpił bezpośrednio do tychże instytucji, bez uprzedniego wezwania strony do udzielenia takich informacji lub upoważnienia.

1.19.4. Treść zawiadomienia o czynnościach dowodowych

W praktyce pewne wątpliwości – zarówno w orzecznictwie,⁶⁸ jak i literaturze przedmiotu – powstają na tle tego, czy organ, planując przesłuchanie świadka, powinien informować o tym, kto będzie przesłuchiwany. Przykładowo w orzecznictwie wskazuje się, iż art. 190 o.p. nie daje podstaw do wywodzenia obowiązku, by w zawiadomieniu o planowanym przesłuchaniu świadka podawać jego personalia i okoliczności, na które dowód ma być przeprowadzony. Strona co prawda ma nieograniczony wgląd w akta sprawy (art. 178 § 1 o.p.) i jeśli chce, to może ustalić dane świadka, korzystając z tego prawa, wydaje się jednak, że choć przepis art. 190 o.p. nie formułuje wymogów co do takich konkretnych informacji, jakie powinny być w zawiadomieniu zamieszczone, to byłoby pożądane doprecyzowanie jego treści i informowanie o tym, jaki świadek ma być przesłuchiwany. Byłoby to podyktowane realizacją zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów. Brak takiej informacji oczywiście nie ogranicza strony w podjęciu decyzji co do uczestniczenia w takich czynnościach, lecz konieczność wcześniejszego weryfikowania w aktach sprawy tego, kto będzie przesłuchiwany, stanowi dodatkową niedogodność i utrudnienie, szczególnie w sytuacji gdy organ posługuje się obszernym materiałem pochodzącym z osobowych źródeł dowodowych.

68 Zob. wyrok NSA z dnia 19 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1369/08, LEX nr 570187; wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1453/08, LEX nr 578910.

1.19.5. Rzetelność ksiąg podatkowych

Pojęciem rzetelności, obok o.p., posługują się również inne przepisy regulujące prowadzenie poszczególnych urzędzeń ewidencyjnych. Przykładowo w art. 24 u.r. występuje definicja rzetelności, która jest jednym z kryteriów prawidłowości ksiąg, a kolejne postanowienia przepisu wskazują, iż księgi powinny być także bezbłędne, sprawdzalne, prowadzone na bieżąco. Definicję rzetelności i niewadliwości zawiera ją również przepisy § 11 ust. 3 i 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów⁶⁹ oraz § 13 ust. 2 i 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych⁷⁰. Cechą wspólną tych przepisów jest posługiwanie się pewną fikcją, gdyż w określonych prawem przypadkach pozwalają one uznawać za rzetelne także takie księgi, w których dokonywane zapisy jednak nie odzwierciedlają rzeczywistego stanu rzeczy. Wskazane unormowania w pewnym sensie są konkurencyjne względem siebie. Z jednej strony regulacje podstawowe wprowadzają w drodze pewnej fikcji granice tolerancji dla sytuacji, które zgodnie z brzmieniem definicji zawartej w o.p. świadczą o nierzetelności. Z drugiej natomiast, przepisy o.p. nie przewidują ani żadnych odstępstw od przyjętego pojęcia rzetelności, ani też delegacji pozwalających na korektę rozwiązań lub unormowanie kwestii w odrębny sposób, niż to zostało uregulowane w tej ustawie. Problem, w jakiej relacji pozostają do siebie sygnalizowane definicje, rodzi wątpliwości w doktrynie. Niekiedy wskazuje, iż te wszystkie definicje są konkurencyjne i mogą być stosowane w zależności od tego, jakiego podmiotu dotyczą i jakie on księgi prowadzi. W myśl innego stanowiska, w postępowaniu podatkowym definicje te nie mają znaczenia dla oceny, czy księgi są, czy też nie są rzetelne, albowiem oceny księgi pod kątem rzetelności należy dokonywać jedynie na podstawie art. 193 § 2 o.p., a nie na podstawie definicji zawartych w rozporządzeniach. Definicje te nie mają normatywnego znaczenia w postępowaniu podatkowym, albowiem o.p. nie przewiduje żadnych odstępstw od przyjętej przez siebie definicji rzetelności, ani też nie za-

69 Dz.U. Nr 152, poz. 1475 ze zm.

70 Dz.U. Nr 219, poz. 1836 ze zm.

wiera delegacji do zdefiniowania tego pojęcia. Z kolei w orzecznictwie, w niektórych wyrokach sądy wprost przyjmują taki dominujący w piśmiennictwie pogląd, twierdząc, iż w postępowaniu podatkowym oceny podatkowej księgi przychodów i rozchodów należy dokonywać wyłącznie przy uwzględnieniu przepisu art. 193 § 2 o.p.

Posługiwanie się na potrzeby postępowania podatkowego ujęciem rzetelności zawartym w o.p., które formułuje jedno kryterium, tj. zgodność zapisów ze stanem rzeczywistym, wydaje się rozwiązaniem dalekim od doskonałości. Z punktu widzenia poprawności teoretycznej tej konstrukcji, korzystniejsze byłoby umieszczenie w o.p. *expressis verbis* sformułowania pozwalającego na uznanie księgi za dowód, mimo zaistnienia wymienionych w aktach podustawowych uchybień. Byłoby to zgodne z wyrażanym w orzecznictwie podglądem, iż okoliczności te stanowią „swojego rodzaju przypadki mniejszej wagi, co do których nie zachodzi potrzeba stosowania konsekwencji, jakie prawo wiąże z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg podatkowych”. Takie rozwiązanie korespondowałoby także z unormowaniem w kwestii prawidłowości formalnej, które wskazuje na istnienie uchybień, jakie nie mają prawnie doniosłego znaczenia dla mocy dowodowej ksiąg.

1.19.6. Zakres czynności dowodowych w postępowaniu odwoławczym

W toku prac zwrócono również uwagę na potrzebę doprecyzowania sposobu działania organu odwoławczego w zakresie gromadzenia materiału dowodowego, w szczególności na konieczność rozstrzygnięcia: w jak szerokim zakresie, w toku postępowania odwoławczego, organ może wydać decyzje merytoryczną, przeprowadzając samodzielnie dowody w sprawie, bez szkody dla praw strony, a kiedy z powodu braków w materiale dowodowym oraz z uwagi na zasadę dwuinstancyjności postępowania powinien uchylić decyzję organu I instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpoznania.

Aktualnie w wielu postępowaniach determinantem podejmowanych rozstrzygnięć, czy samodzielnie uzupełnić dowody, czy wydać decyzję kasacyjną, będzie perspektywa przedawnienia zobowiązania podatkowego, a nie wzgląd na realizację gwarancji proceduralnych. W wielu sytuacjach, zwłaszcza gdy chodzi o braki w ustaleniu, czy

też o nieprawidłowości w przeprowadzeniu dowodów, odnoszących się do faktów o kluczowym znaczeniu, do jakich doszło w postępowaniu pierwszoinstancyjnym, organ odwoławczy powinien wydać decyzję na podstawie art. 233 § 2 o.p. W przypadku uchybień proceduralnych (szczególnie jeśli dotyczą gromadzenia dowodów w sprawie) organ odwoławczy w postępowaniu podatkowym, częściej niż administracyjnym, powinien korzystać z uprawnień kasacyjnych (art. 233 § 2). Przemawia za tym złożoność spraw podatkowych, wyróżniających się z ogółu spraw rozpoznawanych przez organy administracji tym, iż dość często są bardziej skomplikowane, co zwiększa możliwość wykorzystywania uprawnień kasacyjnych przez organy podatkowe. Co więcej, da się dostrzec pewną prawidłowość: organy odwoławcze z jednej strony nadużywają uprawnień kasacyjnych, gdy nie ma niebezpieczeństwa przedawnienia zobowiązania lub prawa do wymiaru, z drugiej zaś są sytuacje, gdy organ I instancji wydaje np. decyzję konstytutywną jedynie z uwagi na zbliżający się termin przedawnienia prawa do wydania decyzji (art. 68 o.p.), nie przeprowadzając odpowiedniego postępowania dowodowego. Bardzo często w takich przypadkach to organ odwoławczy przeprowadzi zasadniczą część postępowania dowodowego, aby stworzyć podstawę faktyczną dla wydanej decyzji. Ujmując rzecz modelowo, wydaje się, iż można wskazać na kilka przykładowych sytuacji procesowych, w których organ odwoławczy, wykazując się aktywnością i przeprowadzając określonego rodzaju dowody, naruszyłby gwarancje procesowe wynikające z zasady dwuinstancyjności, np. przesłuchanie większości świadków, badanie ksiąg podatkowych celem ustania, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ich za dowód, powołał pierwszy raz biegłego, wystąpił w trybie art. 199a o.p. do sądu powszechnego o ustalenie istnienia, ewentualnie nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, wystąpił do banku o udostępnienie informacji o stronie postępowania, które to uprawnienie zostało przewidziane dla organów I instancji (art. 182 i n o.p.). Z uwagi na znaczenie w sprawie takich czynności dowodowych wydanie decyzji po ich przeprowadzeniu przez organ odwoławczy pozbawiłoby stronę możliwości poddania kontroli instancyjnej wydanej decyzji, gdyż na rozstrzygnięcia wydawane przez organ odwoławczy służy jedynie skarga do sądu administracyjnego.

Pojawił się w tej mierze pomysł, iż podstawą ustaleń faktycznych w postępowaniu odwoławczym powinien być materiał dowodowy zgromadzony przez organ I instancji. Organ odwoławczy ocenia kompletność tego materiału dowodowego i ewentualnie dokonuje jego ponownej oceny, mając prawo w uzupełniającym zakresie przeprowadzić postępowanie dowodowe w sprawie. Wyjaśnienie stanu faktycznego w postępowaniu odwoławczym powinno służyć wyeliminowaniu wątpliwości co do zgromadzonego w prawidłowy sposób materiału dowodowego, a nie zastępowaniu postępowania dowodowego, jakie powinno być przeprowadzone przed organem I instancji. Jeśli rozważamy zakres uprawnień organu odwoławczego w sprawach podatkowych do przeprowadzenia postępowania dowodowego oraz analizujemy, na ile możliwość częstszego wydawania rozstrzygnięć kasacyjnych – w przypadku braków w materiale dowodowym – może jawić się jako szkodliwa z uwagi na czas załatwienia sprawy i ekonomię postępowania, należy zwrócić uwagę na jeszcze jedną istotną kwestię. O ile w postępowaniu administracyjnym najczęściej przeprowadzane dowody dotyczą sytuacji aktualnie mającej miejsce w celu wiążącego rozstrzygnięcia sytuacji prawnej adresatów na przyszłość, skutkiem czego należy w miarę szybko rozwiązać problematyczną sytuację, a w związku z tym orzeczenie merytoryczne wydawane przez organ odwoławczy jest jak najbardziej pożądane, o tyle w znacznej mierze postępowania podatkowe dotyczą pewnych zaszłości, a co za tym idzie – okoliczności, które miały miejsce nawet kilka lat wcześniej niż moment orzekania w sprawie. W tym zakresie precyzyjne ustalenie stanu faktycznego, który będzie podstawą do jego kwalifikacji z punktu widzenia przepisów podatkowych, i szybkie zakończenie sprawy, nie może przesłaniać istotnych gwarancji procesowych przysługujących stronie, w tym prawa do dwuinstancyjnego postępowania. Jeśli chodzi o zmianę kształtu uprawnień kasacyjnych organu odwoławczego w ogólnym postępowaniu administracyjnym, sygnalizowano, iż celem tej zmiany jest wyeliminowanie coraz częściej występujących sytuacji, w których organ I instancji, przy niezmiennym stanie faktycznym i prawnym, wydaje taką samą decyzję, pomimo że wcześniejsza decyzja została uchylona jako wadliwa, ze wskazaniem jej wad oraz tego, co organ I instancji ma zrobić. W praktyce na gruncie tego przepisu wskazywano, iż zdarzały się sytuacje na-

wet kilkukrotnego uchylenia decyzji organu I instancji i ciągłego wydawania takiej samej, wadliwej decyzji przez ten organ. W sprawach podatkowych kwestia ta była badana w trakcie kontroli przeprowadzonej przez Najwyższą Izbę Kontroli. Podkreśliła ona, iż główną przyczyną uchyłania decyzji organów I instancji w kontrolowanym okresie były właśnie braki w postępowaniu dowodowym.⁷¹ Stwierdzone nieprawidłowości świadczyły o braku wystarczającej staranności w ustalaniu i dokumentowaniu stanu faktycznego. Tym samym nie dochodziło w tej mierze do zachowań niepożądanych, które chciał wyeliminować ustawodawca, zmieniając kształt przepisów ogólnego postępowania administracyjnego.

1.19.7. Uprawdopodobnienie w sprawach podatkowych

Przypadki, w których dane okoliczności faktyczne mogą zostać uprawdopodobnione, ujęte są w hipotezach norm prawa materialnego i procesowego.

W orzecznictwie sądowym wskazuje się, iż uprawdopodobnienie jest środkiem zwolnionym od ścisłych formalności dowodowych, występującym tam, gdzie wystarczające jest uzyskanie prawdopodobieństwa o jakimś fakcie istotnym z punktu widzenia normy, która ma zostać zastosowana. Uprawdopodobnienie jako surogat dowodu nie oznacza konieczności udowodnienia danej okoliczności. Sprowadza się zaś do uzyskania przekonania o istnieniu określonych okoliczności faktycznych w nieskrępowanym regułami dowodowymi procesie myślowym. Uprawdopodobnienie to w pewnym uproszczeniu obiektywny stan wiedzy, w świetle którego istnienie danego faktu jest wysoce prawdopodobne. W orzecznictwie, ale również piśmiennictwie podatkowym wskazuje się, iż przepisy prawa podatkowego nie dają zbyt wielu możliwości uprawdopodobnienia faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Te z reguły muszą być udowodnione. Uprawdopodobnienie

71 Z Informacji o wynikach kontroli dokonanej przez NIK wynika, iż powodem uchylenia 101 decyzji (86,3% badanych przez NIK spraw) było naruszenie w toku postępowania podatkowego zasady prawdy obiektywnej wyrażonej w art. 122 o.p. (niewyjaśnienie wszystkich okoliczności sprawy, nieprzeprowadzenie wyczerpującego postępowania dowodowego oraz oparcie rozstrzygnięcia na niekompletnym materiale dowodowym) – zob. Informacja o wynikach kontroli: Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy i izby skarbowe. Najwyższa Izba Kontroli, KBF-4101-06-00/2013, Nr ewid. 26/2014/P/13/039KBF, Warszawa, 3 czerwca 2014 r., s. 11 i 30.

nie prowadzi bowiem do pewności, lecz jedynie daje lub wskazuje na prawdopodobieństwo istnienia lub nieistnienia danego faktu. Obowiązek uprawdopodobnienia występuje z reguły wówczas, gdy dokładne przeprowadzenie postępowania dowodowego, a więc dającego pewność co do istnienia faktów prawotwórczych, nie jest praktycznie możliwe lub celowe. Jak pokazuje praktyka, zagadnienie dopuszczalności posługiwania się uprawdopodobnieniem w tego typu sytuacjach nie jest wolne od wątpliwości.

Dylematy pojawiają się w zakresie różnych spraw podatkowych, choć ze szczególnym natężeniem problem ten ujawniał się w trakcie postępowań dotyczących tzw. dochodów nieujawnionych. Jednocześnie wypada zauważyć, iż w tych sprawach dystynkcja między udowodnieniem a uprawdopodobnieniem – jak się wydaje – zatarła się, o czym świadczy wiele wyroków sądów administracyjnych, w których obu tych pojęć używano w mało konsekwentny i niekiedy przypadkowy sposób. Aktualnie w nowych przepisach dotyczących dochodów nieujawnionych pojawia się możliwość dokonywania uprawdopodobnienia. Może okazać się, iż w trudnych dowodowo sprawach, w których z różnych przyczyn strona czy też organ podatkowy nie dysponują dowodami w ścisłym znaczeniu, pojawiają się wątpliwości, na ile istotne w sprawie okoliczności mogą zostać uprawdopodobnione, aby było możliwe ich uwzględnienie przy rozstrzygnięciu sprawy. Rodzi to pytania: na ile dopuszczalne jest w postępowaniu podatkowym korzystanie ze środka zastępczego, czyli surogatu dowodu w postaci uprawdopodobnienia? W jakich okolicznościach i kto w postępowaniu może z niego korzystać, wywodząc skutki prawne?

W związku z tym wydaje się zasadne stworzenie ogólnego przepisu, który powinien rozstrzygać, czy istnieje możliwość, a jeśli tak, to kiedy uprawdopodobnienia pewnych faktów, i co to oznacza.

1.19.8. Obowiązek współdziałania z jednoczesnym doprecyzowaniem okoliczności uzasadniających nieuwzględnienie wniosków dowodowych

Skoro istotnym standardem procedury jest zasada czynnego udziału w postępowaniu, to nie powinna się jednak jej realizacja sprowadzać jedynie do możliwości kontestowania działań organu podatkowe-

go, ale także podejmowania – we właściwym momencie postępowania – konstruktywnych działań przez stronę. Oczywiście kształtem regulacji proceduralnych można do tego zmobilizować uczestników postępowania. Rozważając jakie elementy procedury mogłyby w istotny sposób zmobilizować podatników do efektywniejszego uczestniczenia w podejmowanych czynnościach oraz gromadzeniu materiału dowodowego, można rozważyć wprowadzenie zasady koncentracji materiału dowodowego, co częściowo można uzyskać poprzez wprowadzenie w sprawach podatkowych obowiązku współdziałania podatnika z organem podatkowym w zakresie gromadzenia materiału dowodowego i określenie jego ram prawnych. W niektórych państwach przepisy wyraźnie określają obowiązki uczestników do współpracy z administracją podatkową w trakcie postępowania. W szczególności od osoby podlegającej opodatkowaniu wymaga się, by powiadomiła organ podatkowy o wszystkich znanych jej faktach, które są lub mogą być istotne dla celów opodatkowania. Ponadto osoba podlegająca opodatkowaniu nie powinna uniemożliwiać ani przeszkadzać organowi podatkowemu w dokonywaniu czynności postępowania. Reguła mogłaby jednocześnie przewidywać, iż administracja podatkowa ma obowiązek aktywnego poszukiwania faktów celem poprawnego zastosowania prawa (nie może ograniczyć się do tego, co wniósł podatnik do postępowania).

1.19.9. Okoliczności uzasadniające odmowę przeprowadzenia dowodu

W praktyce prowadzonych postępowań, składanych wniosków dowodowych oraz przeprowadzanych w ramach nich dowodów dochodzi dość często do pewnej kolizji pomiędzy oczekiwaniami podatników odnośnie do standardów prowadzenia postępowań a sposobem pojmowania przez administrację obowiązków, jakie na niej w związku z podejmowanymi czynnościami procesowymi spoczywają.

W myśl art. 188 o.p. żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeśli dotyczy on okoliczności mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, a okoliczności te nie zostały w wystarczający sposób stwierdzone innymi dowodami. Przepis ten *explicite* wskazuje na dwie okoliczności, które mogą uzasadniać nieuwzględnienie złożonego wniosku:

- a) organ nie uwzględni wniosku dowodowego, jeżeli dotyczy on okoliczności niemających znaczenia dla sprawy. Przy tym, organy podatkowe nie mogą dowolnie selekcjonować dowodów, które są podstawą ustaleń faktycznych. Nie mogą odmawiać przesłuchania świadka zgłaszanego przez podatnika, jeżeli z własnej inicjatywy przesłuchują świadka, którego związek z interesami podatnika jest podobny,⁷²
- b) żądanie przeprowadzenia dowodu na okoliczność, która już jest ustalona innymi dowodami. W orzecznictwie słusznie wskazuje się, iż organ może nie uwzględnić wniosku dowodowego, jeżeli żądanie dotyczy okoliczności już stwierdzonej, na korzyść strony. Natomiast jeżeli dowód dotyczy tezy odmiennej (tzw. przeciwdowód), powinien zostać przeprowadzony.⁷³ Odmienne interpretacja oznaczałaby pozbawienie strony prawa do skorzystania z instrumentu, za pomocą którego może żądać usunięcia braków w materiale dowodowym i realizuje prawo do czynnego udziału w sprawie.⁷⁴

Poza dwiema określonymi przez przepis sytuacjami brak jest innych okoliczności, z powodu zaistnienia których organ może nie uwzględnić wniosku dowodowego. Natomiast orzecznictwo dostarcza wskazówek co do różnych wątpliwych sytuacji, w których organ odmówi przeprowadzenia dowodu:

- a) zakładając *a priori*, jeszcze przed przeprowadzeniem czynności, iż dowód nic do sprawy nie wniesie;
- b) argumentując, iż świadek z uwagi na powiązania o charakterze rodzinnym, osobistym, gospodarczym, stosunku zależności służbowej, biznesowym będzie niewiarygodny, a w związku z tym jego zeznania zbędne,
- c) z uwagi na trudności związane z przeprowadzeniem czynności dowodowej, np. nie jest dopuszczalne odstępowanie od

72 Wyrok WSA z dnia 3 sierpnia 2006, sygn. akt III SA/Wa 187/05, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 9, s. 3.

73 Wyrok WSA z dnia 29 listopada 2006, sygn. akt I SA/Wr 1559/05, CBOSA; wyrok NSA z dnia 22 listopada 2005, sygn. akt FSK 2669/04, CBOSA.

74 Wyrok WSA z dnia 5 grudnia 2006 r., sygn. akt I SA/Łd 1422/06, CBOSA.

przesłuchania, dlatego że istnieją trudności w przesłuchaniu świadka”,⁷⁵

- d) uznając, iż wniosek dowodowy został złożony zbyt późno, tj. po zakończeniu przeprowadzenia dowodów,
- e) wskazując, że jest złożony celem przedłużenia postępowania w sprawie i dlatego jest niewiarygodny. W tym zakresie w orzecznictwie sądowym słusznie wskazuje się, iż nie można z góry zakładać, że z uwagi na moment zgłoszenia wniosków dowody te zostały wytworzone na użytek tego postępowania, a zatem są niewiarygodne. Taka ocena może być trafna, ale dopiero po przeprowadzeniu i należytej ocenie tych dowodów. Nie można także wykluczyć, że ta – przedwczesna ocena ulegnie zmianie.⁷⁶

Dlatego zgłoszono postulat doprecyzowania wzorem innych procedur poprzez wyliczenie w przepisach okoliczności, w których organy mogą oddalić wnioski dowodowe składane przez stronę postępowania.

1.19.10. Wprowadzenie zasady bezpośredniości w zakresie gromadzenia materiału dowodowego oraz wyjątków od tej zasady

Istotnym problemem jest sposób interpretacji art. 181 o.p. w sposób instrumentalny, poprzez włączanie do materiału dowodowego protokołów z przesłuchania świadków pochodzących z innych postępowań, co *de facto* ogranicza możliwość uczestniczenia strony w postępowaniu dowodowym. Analiza tego zagadnienia sprowadza się właśnie do rozstrzygnięcia, czy na gruncie postępowania podatkowego powinniśmy mówić o znanej innym gałęziom prawa procesowego zasadzie bezpośredniości, czy też może postępowanie podatkowe ma odformalizowany charakter i mamy tu do czynienia z jej przeciwieństwem, tj. zasadą pośredniości? Z punktu widzenia prakseologii postępowania, tj. wyboru sposobu gromadzenia materiału dowodowego, który najpełniej realizuje założenia postępowania, w tym odkrycie prawdy materialnej, zasadnym jest wprowadzenie *expressis verbis* zasady bezpośredniości z uregulowanymi odstępstwami. Wydaje się, iż istnieją poważne argu-

75 Wyrok WSA z dnia 8 marca 2005 r. sygn. akt I SA/Łd 42/05, CBOSA.

76 Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2005, sygn. akt FSK 2669/04, CBOSA.

menty przemawiające za tym, że z uwagi na swoje ogólne znaczenie powinna mieć ona zastosowanie również w postępowaniu podatkowym. Trudno jest znaleźć uzasadnienie, dlaczego w postępowaniu podatkowym miałyby być stosowane odmienne niż w innych procedurach standardy gromadzenia materiału dowodowego w sprawie, a treść art. 181 o.p. dopuszczającego możliwość posługiwania się materiałami zgromadzonymi w innych postępowaniach nie zmienia takiego wniosku, lecz wymaga jedynie doprecyzowania, o jakie materiały w tym względzie chodzi.

W żadnej z procedur nie jest przecież praktykowane, aby zasadniczym sposobem wyjaśnienia stanu faktycznego było zastępowanie przesłuchań świadków włączaniem do akt jedynie protokołów pochodzących z innych postępowania i rezygnowaniem z przeprowadzenia takich dowodów w tych postępowaniach. Co prawda kluczowe znaczenie w sprawach podatkowych odgrywają dowody z dokumentów, natomiast nie wydaje się uzasadnione, iż przepis ten wprowadza do postępowania podatkowego zasadę pośredniości w gromadzeniu materiału dowodowego. Przecież w innych procedurach istnieją przepisy wprowadzające odstępstwa od bezpośredniości w gromadzeniu materiału dowodowego, a mimo to nikt nie formułuje poglądów, iż w postępowaniach tych obowiązuje zasada pośredniości.

Nie budzi większych wątpliwości, iż udział strony, ewentualnie jej pełnomocnika, w określonej czynności stanowi realizację gwarancji procesowej, że zostaną wyjaśnione istotne dla sprawy okoliczności faktyczne przy udziale strony. Strona w trakcie czynności ma określone uprawnienia, np. prawo zadawania pytań, za pomocą których może uzyskać takie informacje o zdarzeniach, których istotności dla rozstrzygnięcia organ nie dostrzega bądź nie chce zauważyć. Co więcej, wiele z tych okoliczności może ujawnić się w trakcie samego przesłuchania. Inna kwestia to możliwość na bieżąco, w trakcie przesłuchania, konfrontowania zeznań świadka z innymi zgromadzonymi dowodami czy też okolicznościami sprawy. Za pomocą tych środków strona może wykazać, iż dana osoba nie dysponuje właściwą wiedzą, czy też myli fakty bądź jest niewiarygodna. Ale te wszystkie okoliczności mogą się ujawnić dopiero w trakcie podejmowania określonej czynności dowodowej, i to w ich toku strona – poprzez bezpośrednie oddziaływanie na

przebieg przeprowadzania dowodów, np. przesłuchania – może usuwać sprzeczności w zeznaniach, np. w drodze zadawania świadkom pytań dotyczących okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Ponadto w trakcie przesłuchania osoba prowadząca postępowanie, która następnie będzie oceniała wartość dowodową przeprowadzonego dowodu, może wyrobić sobie zdanie co do wiarygodności danego świadka, tego, czy posiada on niezbędne informacje w zakresie okoliczności, na które jest przesłuchiwany, a w konsekwencji pozwala na wyrobienie sobie przekonania o wartości dowodowej konkretnego dowodu. Istotny wpływ na taką ocenę może mieć sposób udzielania odpowiedzi na pytania sformułowane przez organ, stronę.

1.19.11. Uregulowanie zasad posługiwania się jako dowodami protokołami pochodzącymi z innych postępowań

Nie ma przeszkód, aby w postępowaniu podatkowym korzystać z dokumentów gromadzonych w postępowaniach prowadzonych wobec innych podatników, ale właśnie w takich sytuacjach należy zadbać o to, żeby podatnikowi nie tylko umożliwić zapoznanie się z treścią zebranych dokumentów, ale także w uzasadnionych wypadkach ponownie niektóre dowody, zwłaszcza z przesłuchania świadków, z opinii biegłych, z oględzin. Należy się zgodzić, iż ponawianie wszystkich dowodów w każdej sytuacji nie byłoby celowe z uwagi na ekonomikę postępowania, szczególnie jeśli strona w postępowaniu nie wykazuje się aktywnością, czy też nie kwestionuje stanu faktycznego ustalonego za pomocą dowodów pochodzących z innego postępowania.

Jednocześnie decydując się na wprowadzenie wyżej opisanego wymogu, kierując się względem na ekonomikę postępowania, wprowadzeniu takiej regulacji towarzyszyć powinno uregulowanie w sposób dostatecznie precyzyjny, w jakim zakresie można posługiwać się dowodami z zeznań świadków (protokoły) z innych postępowań, rozstrzygnięcie, kiedy organ może rezygnować z ich przesłuchania oraz czy można rezygnować z przesłuchania świadków, gdy organ podatkowy ogranicza się jedynie do włączenia jako dowodów w sprawie protokołów ich przesłuchania. Wiąże się to z potrzebą wprowadzenia generalnego zakazu zastępowania dowodów nazwanych dowodami nienazwanymi.

1.19.12. Zakaz zastępowania dowodów nazwanych dowodami nienazwanymi

Wydaje się potrzebne wprowadzenie regulacji rozstrzygających, czy dowody uregulowane w przepisach o.p. mogą być zastępowane dowodami nienazwanymi. Przykładowo, o.p. nie zna dowodu z pisemnych „oświadczeń kontrahentów”. Dowodem w konkretnej sprawie mogą być natomiast zeznania tych osób (kontrahentów) w charakterze świadków, złożone przed organem podatkowym w określonym trybie i przy zachowaniu zasad procedury podatkowej. W nowszym orzecznictwie – chyba nie do końca słusznie – wskazuje się, iż dopuszczalnym dowodem w świetle art. 180 § 1 o.p. są także wyjaśnienia świadka złożone na piśmie i podpisane. Wydaje się jednak, iż taki pogląd nie jest uprawniony. Przepisy przewidują bowiem określone gwarancje dla strony związane z przesłuchaniem świadka, natomiast brak jest w przepisach regulacji, która na takie czynności – jako zaakceptowane przez sąd – mogłaby pozwalać. Co istotne, jeżeli ustawodawca chciałby w taki sposób usprawnić przebieg postępowania – jak to niekiedy jest podnoszone jako argument za ich dopuszczeniem – to powinien wprowadzić stosowne przepisy, choćby na wzór tych znanych dekretem o postępowaniu podatkowym z 1946 r. Niekiedy analizując formułowane w orzecznictwie poglądy co do określonych sytuacji procesowych, można odnieść wrażenie, iż wbrew obowiązującym przepisom niektóre aktualnie wydawane orzeczenia utrzymane są w duchu unormowań obowiązujących kiedyś. Zastępowanie przesłuchania świadka jego wyjaśnieniami złożonymi na piśmie i podpisanymi wprost nie wynika z obowiązujących regulacji, a było przewidziane w przepisach dekretu o postępowaniu podatkowym z 1946 r. Jeżeli dziś stwierdzamy, że istnieje potrzeba korzystania z takich alternatywnych metod pozyskiwania materiału dowodowego należy wprowadzić odpowiednie w tym względzie regulacje prawne, choć z uwagi na zapewnienie stronie czynnego udziału w trakcie postępowania zasadnym wydaje się wprowadzenie zakazu zastępowania dowodów uregulowanych w o.p. dowodami nienazwanymi.

1.19.13. Modyfikacja zakresu uprawnień do zmiany własnej decyzji przez organ w trybie autokorekty

W praktyce przyznane kompetencje autokontrolne art. 226 o.p. w istotny sposób zawężają możliwość eliminowania błędów w tym trybie. Oznacza to, iż może on być wykorzystany jedynie do korygowania decyzji z uwagi na nieprawidłowości, jakie zostaną stwierdzone w związku z już zgromadzonym materiałem dowodowym, ewentualnie załączonym do odwołania przez stronę. Co więcej, jeżeli organ jednak uzna, że jedynie część zarzutów odwołania dotyczących mankamentów, np. w ocenie wyników postępowania dowodowego, zasługuje na uwzględnienie, to nie będzie mógł samodzielnie zweryfikować własnej decyzji. Jeśli organ I instancji dojdzie do przekonania, że uzasadniona jest zmiana decyzji w części, albowiem jedynie niektóre z zarzutów odwołania są zasadne, to wykluczona jest możliwość samodzielnej weryfikacji wydanej decyzji. Tak samo należy ocenić sytuację, gdy organ I instancji zamierzałby zmienić decyzję w części, pomimo że strona zaskarżyła ją w całości. Zmiana decyzji w trybie autokontroli jest także niemożliwa wtedy, gdy organ dostrzeże inne niż podniesione w odwołaniu wady własnej decyzji, uzasadniające jej zmianę lub uchylenie, a nie zostały one ujęte w formie zarzutu. Może to mieć miejsce przykładowo, gdy strona załączy do odwołania nowe dowody w sprawie. Zasadnym wydaje się zmodyfikowanie tego przepisu i dopuszczenie uwzględnienia odwołania i zmiany swojej decyzji w części, co może uchronić przed uruchamianiem trybu odwoławczego.

1.19.14. Uprawnienie strony do rezygnacji ze złożenia odwołania/zażalenia

Spśród pomysłów, które były analizowane w toku prac Komisji, ale nie zyskały rekomendacji do dalszych prac, warto zwrócić uwagę na koncepcję przyznania stronie prawa do rezygnacji z odwołania/zażalenia na rzecz bezpośredniej skargi do sądu administracyjnego.

Art. 78 Konstytucji RP odwołanie statuuje jako prawo strony. Można więc postawić tezę, że realizacja konstytucyjnego prawa do sądu nie powinna wymuszać na stronie uprzedniego skorzystania z prawa do wniesienia administracyjnego środka zaskarżenia. Dostrzec też należy coraz mocniejsze akcenty w kierunku orzekania reformatoryjne-

go przez sądy.⁷⁷ Stąd pojawiła się koncepcja przyznania stronie prawa do rezygnacji z odwołania/zażalenia na rzecz bezpośredniego wniesienia skargi do sądu administracyjnego.⁷⁸ Instytucja odwołania z perspektywy strony może nie mieć większego znaczenia, jeżeli strona nie kwestionuje kompletności materiału dowodowego zebranego w sprawie przez organ I instancji i nie ma zastrzeżeń do rzetelności procesowej organu. Jeżeli stan faktyczny sprawy, zdaniem strony, został prawidłowo ustalony, to w pewnym uogólnieniu spór może dotyczyć jedynie oceny materiału dowodowego albo wykładni przepisów prawa przyjętej przez organ w wydanej decyzji. Generalnie będzie to wtedy spór prawny, jurydyczny, a nie spór dowodowy. Przepis art. 14a o.p. zasadnie realizuje dążenie do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez wszystkie organy podatkowe niezależnie od ich właściwości instancyjnej. Gwarancja jednolitości stosowania i interpretacji prawa podatkowego przez wszystkie organy jest fundamentem sprawiedliwości podatkowej. Praktyka wskazuje, że prawdopodobieństwo uchylecia decyzji w postępowaniu odwoławczym z powodu odmiennej wykładni prawa nie jest duże. „Główną przyczyną uchylania decyzji organów pierwszej instancji w kontrolowanym okresie (86,3% badanych przez NIK spraw) były braki w postępowaniu dowodowym i błędy proceduralne, co świadczy o braku wystarczającej staranności w ustalaniu i dokumentowaniu stanu faktycznego, a także w ocenie zgromadzonych dowodów.”⁷⁹ Z perspektywy strony postępowania etap odwoławczy jest czasami odbierany jako formalność, którą trzeba przejść w dążeniu do właściwego rozstrzygnięcia sporu jurydycznego przez sąd administracyjny. Z dużą dozą prawdopodobieństwa można przyjąć, że rzetelnie przeprowadzone postępowanie dowodowe i brak błędów formalnych w postępowaniu organu I instancji oznaczać będzie utrzymanie w mocy decyzji przez organ odwoławczy. Skorzystanie z prawa re-

77 Przepis art. 145a § 1 p.p.s.a. wprowadzony ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2015 r. poz. 658).

78 W Wielkiej Brytanii decyzję dotyczącą podatków pośrednich lub cel można zaskarżyć bezpośrednio do sądu z pominięciem administracyjnej procedury odwoławczej. Statystyki w tym zakresie są dostępne pod adresem https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/322801/140610_Reviews_and_Appeals_MI_2013-14_final.pdf

79 W Informacji Najwyższej Izby Kontroli z dnia 3 czerwca 2014 r. o wynikach kontroli „Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe”.

zygnacji z odwołania byłoby równoznaczne z akceptacją przez stronę ustalonego w decyzji stanu faktycznego sprawy i kompletności zebranego materiału dowodowego. Rezygnując z administracyjnego środka zaskarżenia, strona automatycznie zrezygnowałaby z zarzutów, w tym także w postępowaniu sądowym, w zakresie przepisów postępowania. Należy przyjąć, że w tym postępowaniu nie było wad formalnych albo zaistniałe wady nie miały wpływu na wynik postępowania. Rezygnując z odwołania, strona przyjmuje więc, że stan faktyczny sprawy został prawidłowo i bezspornie ustalony. Są to fundamenty i warunki analizowanej idei. Bez ich uwzględnienia na sąd administracyjny zostałyby przerzucone funkcje organu odwoławczego, co wobec ograniczonych możliwości prowadzenia postępowania dowodowego przed sądem oznaczałoby konieczność uchylania decyzji i finalne wydłużenie czasu trwania postępowań oraz znaczne pogorszenie „przepustowości” sądów administracyjnych. W zakresie formalnym strona powinna zawiadomić organ, że rezygnuje z prawa odwołania i wniesie skargę bezpośrednio do sądu (decyzja staje się wtedy ostateczna). Decyzja musiałaby zawierać pouczenie o takim prawie i procesowych skutkach takiego wyboru strony.

Korzyścią z wdrożenia przedstawionej koncepcji byłoby to, że spór trafiłby do sądu szybciej, gdy – w ocenie strony – miałby charakter czysto prawny. Szybciej nastąpiłoby więc prawomocne rozstrzygnięcie sprawy. Uzasadnieniem jest ekonomika i szybkość postępowania. Organ podatkowy zachowałby prawo autoreformacji wydanej decyzji na etapie postępowania sądownoadministracyjnego poprzez uwzględnienie wniesionej skargi.⁸⁰

Jednak analiza opisanej koncepcji ujawniła też jej znaczące słabości i ryzyka. Z perspektywy administracji zwiększyłyby się obciążenia z tytułu kosztów postępowania sądowego, bo prawdopodobnie byłaby większa liczba wyroków uchylających; sąd i tak uchyliłby decyzję, dostrzegając poważne braki dowodowe postępowania. Na szczeblu samorządowych organów podatkowych pomysł wydał się szczególnie trudny do realizacji. W razie oddalenia skargi przez sąd strona prawdopodobnie

80 Rezygnacja z prawa wniesienia odwołania nie może być jednak utożsamiana z sytuacją, w której prawo takiego środka zaskarżenia nie przewiduje, a zatem instytucja wezwania do usunięcia naruszenia prawa, o której mowa w art. 52 p.p.s.a. w przypadku rezygnacji z przysługującego odwołania nie miałaby zastosowania.

nie i tak podjęłaby próbę wzruszenia decyzji w trybie wznowienia postępowania, w związku z ujawnieniem nowych dowodów w sprawie lub nowych istotnych okoliczności faktycznych nieznanymi organowi w momencie wydawania decyzji. W zakresie dowodowym przynajmniej część spraw prawdopodobnie trafiłaby do sądu, tyle że w ramach skargi na decyzję ostateczną w przedmiocie wznowienia postępowania.

Sądy, co do zasady, nie prowadzą postępowania dowodowego, ale badają zgodność z prawem działania administracji. Brak takiej zgodności może wynikać w niektórych przypadkach z niepełnego ustalenia stanu faktycznego w relacji do zastosowanych przepisów prawnych w sprawie będącej przedmiotem rozstrzygnięcia sądowego. Raczej niska jest świadomość tego, iż sąd administracyjny jest wyłącznie sądem prawa i nie przeprowadza się w nim postępowań dowodowych.

Przed wszystkim jednak ten pomysł stanowiłby duże ryzyko dla „przepustowości” sądów administracyjnych. Liczba skarg do sądów administracyjnych na decyzje podatkowe dyrektorów izb skarbowych oraz dyrektorów izb celnych jest około dwukrotnie mniejsza niż liczba odwołań. Przedstawiona koncepcja byłaby neutralna dla spraw, w których strona kwestionuje rzetelność ustalenia stanu faktycznego sprawy przez organ podatkowy, bo prawo pominięcia odwołania nie dotyczyłoby takich sytuacji. Konieczne byłyby jednak szczegółowe badania, w jakim zakresie uzasadnienie prawne zawarte w decyzji organu odwoławczego wpływa na przekonanie strony o racjach prawnych organów podatkowych, a co za tym idzie niecelowości wnoszenia skargi do sądu i zakończenia sporu. Jeżeli ten odsetek „przekonanych” decyzją organów odwoławczych jest duży, to dowodziłoby celowości zachowania obligatoryjności odwołania. W takich okolicznościach, otwarcie drogi do pominięcia odwołania prowadziłoby bowiem do zwiększenia liczby skarg do sądu; skarga do sądu przejęłaby w pewnym sensie funkcje odwołania. Jeżeli jednak odsetek „przekonanych” decyzją organu odwoławczego nie jest duży i strona, decydując się na wniesienie odwołania, zakłada już wniesienie skargi do sądu w razie niekorzystnej dla siebie decyzji ostatecznej, to obciążenie sądów administracyjnych w istocie nie uległoby zmianie. Te spory i tak trafiłyby na wokandę, a dzięki pominięciu odwołania trafiłyby szybciej. Dla grupy sporów podatkowych koncentrujących się na sporze o wykładnię prawa należałoby rozpoznać

motywy, jakimi kieruje się strona skarżąca do sądu, a także, co może ważniejsze, motywy, jakimi kieruje się strona, nie wnosząc do sądu skargi na decyzję ostateczną, która neguje argumentację prawną odwołania. Konieczne byłyby badania, jaki jest odsetek skarżonych do sądu decyzji ostatecznych bez stawiania decyzji zarzutu naruszenia przepisów postępowania, tj. kwestionujących wyłącznie ocenę materiału dowodowego lub zastosowaną wykładnię prawa.

Komisja uznała przedstawioną koncepcję za niedojrzałą do realizacji. Nie można wykluczyć, że proponowane rozwiązanie doprowadziłoby do istotnego wzrostu skarg do sądu administracyjnego i jeszcze większej przewlekłości postępowań sądowych, z drugiej strony prowadziłoby do faktycznego zaniku II instancji postępowania podatkowego. Konieczne jest uprzednie wszechstronne zbadanie nie tylko przesłanek i zakresu wnoszonych obecnie skarg do sądów administracyjnych, ale także aspektów behawioralnych składania odwołań oraz skarg do sądu. Mimo zdefiniowania korzyści dla stron postępowania oraz, w pewnym zakresie, także dla organów podatkowych ryzyko rozchwiania obecnego systemu sądownoadministracyjnego wydało się Komisji zbyt duże. Warto byłoby jednak zwrócić uwagę na tę koncepcję w ramach ewentualnej przyszłej debaty nad kształtem postępowania administracyjnego w Polsce, potrzebą utrzymania i zakresem działania administracyjnych organów odwoławczych.

1.19.15. Zapoznanie z projektem decyzji

Komisja rozważała też postulat, aby organ podatkowy, wyznaczając stronie termin do zapoznania się z zebrany materiał dowodowy przed wydaniem decyzji (art. 200 o.p.), przedstawiał ocenę prawną sprawy w formie projektu decyzji.⁸¹ Jako korzyści takiego rozwiązania wskazuje się umożliwienie stronie zdobycia wiedzy, czy powinna przedłożyć dodatkowe dowody jeszcze przed wydaniem decyzji, czy też jest to zbędne oraz jak powinna ustosunkować się do materiału dowodowego i jego oceny przez organ. Zwolennicy takiego rozwiązania wskazują, że wprowadzenie wymogu przesyłania projektu decyzji stworzyłoby lepszą możliwość wykorzystania tej instytucji dla właści-

81 Proponuje to Ministerstwo Gospodarki w dokumencie „Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji”, Warszawa, październik 2014.

wego wyjaśnienia sprawy. Komisja postanowiła jednak nie rekomendować tego rozwiązania. Propozycja wprowadzenia obowiązku przedstawienia przez organ podatkowy – w tej fazie postępowania – oceny prawnej sprawy nie koresponduje z istotą i celem przepisu art. 200 o.p., stanowiącego wyrażnie o zebranych materiale dowodowym. Prawdopodobnie strona niezadowolona z oceny prawnej będzie podejmowała działania zmierzające do jej zakwestionowania przed zakończeniem postępowania. Ocena prawna sprawy będącej przedmiotem postępowania jest więc na tym etapie przedwczesna. Wskazać przy tym należy, że wprowadzenie proponowanej regulacji nie spowoduje poprawy komunikacji między podatnikiem a organem podatkowym. Będzie natomiast rodzić niepewność strony postępowania podatkowego co do stanu sprawy oraz wpłynie na destabilizację orzecznictwa podatkowego. Propozycja przedstawiania – przed wydaniem decyzji – prognozowanej oceny prawnej nie zasługuje na aprobatę, bowiem godzi w fundamentalną zasadę postępowania podatkowego stanowiącą o rozstrzyganiu spraw w formie decyzji. Z treści art. 210 o.p. wynika, że wyjaśnienie podstawy prawnej z przytoczeniem przepisów prawa (uzasadnienie prawne) jest niezbędnym elementem decyzji. Powyższe obliuguje organ podatkowy do dokonania w decyzji kwalifikacji prawnej zdarzeń stwierdzonych w trakcie postępowania podatkowego. Dopiero zatem umieszczenie w decyzji oceny prawnej powoduje, że nabiera ona charakteru aktu administracyjnego. Tym samym przedstawianie przez organy podatkowe oceny prawnej na wcześniejszych etapach postępowania, tj. przed wydaniem decyzji, należy uznać za niezasadne. Przedstawienie oceny prawnej w momencie wyznaczenia 7-dniowego terminu na wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego, nosiłoby znamiona zapoznania z projektem decyzji. Strona postępowania mogłaby traktować tę ocenę jako prerozstrzygnięcie sprawy, a w postępowaniu odwoławczym lub sądowoadministracyjnym przedmiotem swoich zarzutów uczynić okoliczność, że kwalifikacja prawna zdarzeń dokonana na etapie zapoznania z materiałem dowodowym nie jest tożsama z uzasadnieniem prawnym decyzji. Na gruncie takich przypadków powstawałaby liczne spory między organami podatkowymi i podatnikami. Projektowana zmiana może rodzić ryzyko, że strona będzie posługiwać się tą oceną w innych postępowaniach czy też przed inny-

mi organami, traktując ją jako wiążącą. Przedstawienie oceny prawnej sprawy (projektu decyzji) wywoływałoby kontrowersje w kontekście zasady zaufania do organu podatkowego, w sytuacji gdyby decyzja okazała się jednak mniej korzystna dla strony. Strona miałaby roszczenie o niepokarszenie jej sytuacji. Ocena prawna sprawy (projekt decyzji) w praktyce miałaby rangę decyzji i musiałaby zyskać akceptację osoby uprawnionej do jej podpisania. Ponadto, ocena prawna mogłaby, a nawet musiałaby ulec zmianie przed zakończeniem postępowania np. w związku z przedłożeniem przez podatnika dodatkowych dowodów lub wyjaśnień w trybie art. 200 o.p. To z kolei wymagałoby przygotowania nowego, zaktualizowanego projektu decyzji i powtarzania całej procedury. Przedstawianie „pozadecyzyjnej” oceny prawnej sprawy rodziłoby ryzyko znaczącego wydłużenia postępowania. Analogie dotyczące zamieszczania w protokole kontroli podatkowej oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli (art. 290 § 2 pkt 6a o.p.) nie są trafne. Po pierwsze, protokół kontroli jest aktem kończącym kontrolę a nie aktem poprzedzającym jej zakończenie, po drugie inny jest cel i zakres kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego. Sprawy podatkowe załatwia się w postępowaniu podatkowym, jak stanowi art. 122 o.p. Protokół kontroli stanowi jedynie o zebraniu materiału dowodowego i dokonuje jego wstępnej oceny prawnej, ale bez wypowiedzania się wiążąco o prawach i obowiązkach podatnika.

2. Procedura ustalania wartości rynkowej rzeczy i praw majątkowych

Zasady ustalania wartości rynkowej rzeczy, mającej często istotny wpływ na podstawę opodatkowania, są odmiennie uregulowane w kilku ustawach podatkowych: w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych,⁸² w ustawie o podatku od spadków i darowizn,⁸³ ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych,⁸⁴ ustawie o podat-

82 Art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 9 września 2009 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649).

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

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

ku dochodowym od osób prawnych,⁸⁵ ustawie o podatku od towarów i usług,⁸⁶ ustawie o podatku akcyzowym,⁸⁷ ustawie o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego,⁸⁸ ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.⁸⁹ Poniżej zaprezentowano regulacje w tym zakresie:

a) Konstrukcja definicji w podatku od czynności cywilnoprawnych:

- przeciętna cena,
- obrót rzeczami tego samego rodzaju i gatunku,
- miejsce położenia,
- stan i stopień zużycia,
- dzień dokonania czynności,
- bez odliczania długów i ciężarów.

Jeżeli podatnik:

- nie określił wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej albo
- wartość określona przez niego nie odpowiada, według oceny organu podatkowego, wartości rynkowej, organ ten wezwie podatnika do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej, wstępnej oceny.

Jeżeli podatnik, pomimo wezwania, nie określił wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy. Jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się

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

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

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

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

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

o więcej niż 33% od wartości podanej przez podatnika, koszty opinii ponosi podatnik.

- b) Konstrukcja definicji w podatku od spadków i darowizn zbliżona do powyższej:
- przeciętna cena,
 - obrót rzeczami tego samego rodzaju i gatunku,
 - miejsce położenia,
 - stan i stopień zużycia,
 - z dnia powstania obowiązku podatkowego.

Jeżeli nabywca:

- nie określił wartości nabytych rzeczy lub praw majątkowych albo
- wartość określona przez niego nie odpowiada, według oceny naczelnika urzędu skarbowego, wartości rynkowej, organ ten wezwie nabywcę do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej, wstępnej oceny. Jeżeli nabywca nie określił wartości nabytych rzeczy lub praw majątkowych albo wartość określona przez niego nie odpowiada, według oceny naczelnika urzędu skarbowego, wartości rynkowej, organ ten wezwie nabywcę do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej, wstępnej oceny. Jeżeli nabywca, pomimo wezwania, nie określił wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, naczelnik urzędu skarbowego dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez nabywcę wyceny rzeczoznawcy. Jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33% od wartości podanej przez nabywcę, koszty opinii biegłego ponosi nabywca.

Reasumując: konstrukcja definicji oraz procedura ustalania wartości rynkowej podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od spadków i darowizn są bardzo zbliżone.

c) Konstrukcja definicji w podatkach dochodowych (od osób fizycznych oraz od osób prawnych):

- cena rynkowa,
- obrót rzeczami tego samego rodzaju i gatunku,
- stan i stopień zużycia,
- czas i miejsce zbycia.

Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie odpłatnego zbycia znacznie odbiega od wartości rynkowej nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych. Jeżeli wartość ustalona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego lub biegłych ponosi zbywający.

d) Konstrukcja definicji w podatku od towarów i usług:

- całkowita kwota,
- do zapłaty niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium kraju,
- w danym momencie danych towarów lub usług,
- w warunkach uczciwej konkurencji.

W przypadku, gdy nie można ustalić porównywalnej dostawy towarów lub świadczenia usług, przez wartość rynkową rozumie się:

- w odniesieniu do towarów – kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a w przypadku braku ceny nabycia koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy;
- w odniesieniu do usług – kwotę nie mniejszą niż całkowity koszt poniesiony przez podatnika na wykonanie tych usług.

e) Konstrukcja definicji w podatku akcyzowym:

- notowana na rynku krajowym średnia cena,
- zarejestrowany na terytorium kraju samochód osobowy,
- tej samej marki, tego samego modelu, rocznika,

- jeżeli możliwe do ustalenia – z tym samym wyposażeniem i o przybliżonym stanie technicznym co nabyty na terytorium kraju lub nabyty wewnątrzwspólnotowo samochód osobowy,
- w dniu powstania obowiązku podatkowego.

Jeżeli wysokość podstawy opodatkowania w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju lub jest to pierwsza sprzedaż na terytorium kraju samochodu osobowego niezarejestrowanego na terytorium kraju, bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od średniej wartości rynkowej tego samochodu osobowego, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej wzywa podatnika do zmiany wysokości podstawy opodatkowania lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie jej wysokości w kwocie znacznie odbiegającej od średniej wartości rynkowej samochodu osobowego.

W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wysokości podstawy opodatkowania lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie jej wysokości znacznie odbiegającej od średniej wartości rynkowej samochodu osobowego, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej określi wysokość podstawy opodatkowania.

Jeżeli wysokość podstawy opodatkowania ustalona z uwzględnieniem opinii biegłego odbiega co najmniej o 33% od zadeklarowanej podstawy opodatkowania, koszty opinii biegłego lub biegłych ponosi podatnik.

- f) Konstrukcja definicji w ustawie o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego:
- notowana na rynku krajowym średnia cena,
 - w miesiącu powstania obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym,
 - jeżeli miesiąc powstania obowiązku podatkowego nie jest możliwy do ustalenia – w miesiącu zapłaty podatku akcyzowego albo importu samochodu osobowego,
 - tej samej marki, tego samego modelu, rocznika,
 - jeżeli możliwe do ustalenia – z tym samym wyposażeniem i o przybliżonym stanie technicznym, co nabyty wewnątrzwspólnotowo albo importowany samochód osobowy,

od którego zapłacono podatek akcyzowy z tytułu jego nabycia wewnątrzspółnotowego albo importu.

- g) Wartość rynkowa w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych – brak definicji wartości budowli.⁹⁰

Jeżeli podatnik nie określił wartości budowli lub ich części lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy powoła biegłego, który ustali tę wartość. W przypadku gdy podatnik nie określił wartości budowli lub ich części, lub wartość ustalona przez biegłego jest wyższa co najmniej o 33% od wartości określonej przez podatnika, koszty ustalenia wartości przez biegłego ponosi podatnik. Organ podatkowy powołuje biegłego spośród rzeczoznawców majątkowych, o których mowa w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami.⁹¹

Omówione powyżej przepisy odmiennie definiują pojęcie wartości rynkowej⁹² i wprowadzają różne procedury ustalania tej wartości. Definicje wartości odzwierciedlają specyfikę poszczególnych podatków i nie jest możliwe ich ujednolicenie, tym bardziej że niektóre z nich są

90 Brak definicji wywołuje liczne spory interpretacyjne – por. L. Etel, Podatek od nieruchomości Komentarz 2013 Wersja elektroniczna Wydawnictwo Lex – komentarz do art. 4; W. Morawski (red.), T. Brzezicki, K. Lasiński-Sulecki, O. Łunarski, P. Majka, J. Wantoch-Rekowski, Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne Wydawnictwo Lex komentarz do art. 4.

91 Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami. (tekst jednolity Dz.U. z 2014 r. poz. 518). Warto zauważyć, że w ustawie tej w przepisie art. 151 ust. 1 zdefiniowano wartość rynkową nieruchomości jako najbardziej prawdopodobną cenę, możliwą do uzyskania na rynku, określoną z uwzględnieniem cen transakcyjnych przy przyjęciu następujących założeń: 1) strony umowy były od siebie niezależne, nie działały w sytuacji przymusowej oraz miały stanowczy zamiar zawarcia umowy; 2) upłynął czas niezbędny do wyeksponowania nieruchomości na rynku i do wynegocjowania warunków umowy.

92 Zgodnie z doktryną pojęcie wartości rynkowej wynikające z ustaw podatkowych jest w pewnych granicach względne, a w konsekwencji może wywoływać wątpliwości i spory w procesie stosowania prawa. – por. B. Brzeziński, Wybrane problemy ustalania wartości rynkowej akcji spółek dla celów podatkowych, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 4, s. 79-80. Pojęcie „wartości rynkowej” używane jest powszechnie, niemniej jednak niekiedy używane jest pojęcie „wartości godziwej”, por. przepis art. 28 ust. 6 u.r. – za wartość godziwą przyjmuje się kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami. Wartość godziwą instrumentów finansowych znajdujących się w obrocie na aktywnym rynku stanowi cena rynkowa pomniejszona o koszty związane z przeprowadzeniem transakcji, gdyby ich wysokość była znacząca. Cenę rynkową aktywów finansowych posiadanych przez jednostkę oraz zobowiązań finansowych, które jednostka zamierza zaciągnąć, stanowi zgłoszona na rynku bieżąca oferta kupna, natomiast cenę rynkową aktywów finansowych, które jednostka zamierza nabyć oraz zaciągniętych zobowiązań finansowych stanowi zgłoszona na rynek bieżąca oferta sprzedaży.

oparte o przepisy prawa Unii Europejskiej, do których implementowania zobowiązała się Polska.⁹³

W związku z tym zasadnym jest uregulowanie w tworzonej ordynacji wyłącznie jednej wspólnej procedury ustalania wartości rynkowej rzeczy dla celów podatkowych mającej zastosowanie, co do zasady, do wszystkich podatków.⁹⁴ Zaprezentowane powyżej przykłady jednoznacznie wskazują na elementy wspólne procedur ustalania w wartości rzeczy i praw majątkowych. W ramach procedury ustalania wartości zasadą powinno być określanie wartości w pierwszej kolejności przez podatnika. Jeżeli jednak podatnik nie określi wartości rzeczy albo wartość określona przez niego nie będzie odpowiadała według wstępnej oceny organu podatkowego wartości rynkowej, organ ten będzie prowadził procedurę mającą na celu ustalenie wartości rzeczy. Procedura powinna określać zarówno zasady przeprowadzenia wstępnej oceny wartości, jak i zasady ustalania wartości rynkowej rzeczy, w sytuacji gdy do ustalania tej wartości będzie powoływany biegły.

3. Organy podatkowe i ich właściwość

3.1. Państwowe organy podatkowe

3.1.1 Uwagi ogólne

Nowe przepisy dotyczące organów podatkowych powinny zapewnić zarówno podstawowe prawa podatnika, jak i jednocześnie efektywne pobór podatków (minimalizacja kosztów funkcjonowania organów

93 Por. przepis art. 72 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE L z dnia 11 grudnia 2006 r.) – Do celów niniejszej dyrektywy „wartość wolnorynkowa” oznacza całkowitą kwotę, jaką w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług, nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium państwa członkowskiego, w którym transakcja podlega opodatkowaniu. W przypadku gdy nie można zapewnić porównywalnej dostawy towarów lub usług, „wartość wolnorynkowa” oznacza, co następuje: 1. w odniesieniu do towarów, kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy; 2. w odniesieniu do usług, kwotę nie mniejszą niż całkowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie tych usług.

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

podatkowych). Powinny być uporządkowane i przejrzyste zarówno dla samych podatników, jak i organów podatkowych. Wskazane jest również, aby przepisy w tym zakresie w sposób jednoznaczny określały organy podatkowe, ale jednocześnie odsyłały do odrębnych przepisów ustrojowych administracji podatkowej w sprawach organizacyjnych oraz określających właściwość tych organów.

Elastyczność przepisów w tym zakresie jest niezmiernie ważna dla prawidłowego funkcjonowania administracji podatkowej. Pierwotnym zagadnieniem problematyki organów podatkowych jest jednak rozstrzygnięcie kwestii, które przepisy prawa powinny pierwotnie kształtować funkcjonowanie państwowych organów podatkowych, czy przepisy ogólnego prawa podatkowego, czy też przepisy ustrojowe? Decyzję w tym zakresie pozostawiono Ministrowi Finansów w ustawach ustrojowych organów podatkowych, który jest odpowiedzialny za prawidłowe zarządzanie i ich funkcjonowanie. Ostateczny kształt organów podatkowych z całą pewnością wpłynie na ewentualną modyfikację zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego poprzez odejście od pełnej dewolutywności z uwzględnieniem zasad konstytucyjnych.

3.1.2. Ustrój organów podatkowych

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

Przepisy tej ustawy przewidują między innymi ustanowienie organu ds. interpretacji podatkowych – Dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej. Obecnie rozproszenie organizacyjne Biur Krajowej Informacji Podatkowej, usytuowanie ich w pięciu izbach skarbowych odbija się niekorzystnie na jednolitości i jakości wydawanych indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielanych informacji podatkowych. W związku z tym, że Biura Krajowej Informacji Podatkowej są usytuowane w strukturze izb skarbowych, uniemożliwia to efektywne wykorzystanie posiadanych zasobów osobowych i rzeczowych oraz ich alokację w zależności od aktualnych potrzeb. Stąd też wyodrębnienie w strukturze administracji podatkowej

Dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej pozwoli na wprowadzenie jednolitych zasad zarządzania i skutecznego nadzoru nad jednolitością wydawanych interpretacji przez Biuro Krajowej Informacji Podatkowej.

Nowe przepisy powinny również obejmować obecny kształt pozostałych państwowych organów podatkowych (naczelnik urzędu celnego, dyrektor izby celnej), a w przypadku wypracowania innych rozwiązań w tym zakresie zostaną uwzględnione w pracach nad docelową strukturą organów podatkowych.⁹⁵

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

3.1.3. Właściwość miejscowa organów podatkowych

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

Obecny system ustalania właściwości miejscowej nie przystaje do rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Nie znajduje bowiem uzasadnienia utrzymywanie np. dla podatnika posiadającego siedzibę na terenie Polski rozdzielenia właściwości w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego od osób fizycznych. Najważniejsze z punktu widzenia podatnika powinno być dochowanie przez organ podatkowy wszelkich prawnych standardów przy wymiarze i po-

95 Zasadne jest uwzględnienie w tym zakresie również doświadczeń prezentowanych w nauce prawa podatkowego – zob. J. Kulicki, *Administracja danin publicznych w Polsce*, Warszawa 2014 oraz P. Smoleń (red.), *System organów podatkowych w Polsce*, Warszawa 2009.

borze podatków, które są takie same na obszarze całego kraju. Organy podatkowe właściwe rzeczowo i instancyjnie, niezależnie od ich właściwości miejscowej, prowadzą postępowania i wydają decyzje na podstawie tych samych przepisów prawa, co oznacza, iż ich rozstrzygnięcia niezależnie od właściwości miejscowej są zunifikowane. Przepisy o właściwości miejscowej powinny zatem zostać sprowadzone do rangi przepisów instrukcyjnych, co w konsekwencji oznacza rezygnację z sankcji bezwzględnej nieważności decyzji wydanej przez organ niewłaściwy miejscowo.

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

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

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

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

3.2. Samorządowe organy podatkowe

3.2.1. Uwagi ogólne

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

W pracach nad nową ordynacją podatkową zasadne jest przyjęcie założenia, aby wszystkie organy podatkowe na gruncie przepisów ogólnego prawa podatkowego miały zbliżone kompetencje. Przełoży się to na sytuację podatników tak, iż będą oni mieli prawo zakładać, że bez względu na to, czy mają do czynienia z państwowym czy też samorządowym organem podatkowym, ich prawa i obowiązki na gruncie ogólnego prawa podatkowego będą ukształtowane w zbliżony sposób. Aktualnie taka jednolitość jest zachwiana. Obowiązujące przepisy ordynacji podatkowej zawierają regulacje, które są stosowane wyłącznie przez określoną kategorię organów podatkowych. Podstawowym kryterium różnicowania w tym zakresie są przy tym kategorie świadczeń, do których te regulacje są stosowane. W szczególności należy zauważyć, iż taki charakter mają przepisy Działu IIa Porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych, czy też dotyczące wy-

miany informacji Działu VIIa, które zasadniczo nie mają zastosowania do podatków stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego. Również w innych szczegółowych regulacjach uwzględnia się specyfikę wymiaru i poboru określonych grup świadczeń. Zjawisko to widoczne jest np. w zakresie określania prawidłowej wysokości zwrotu podatku lub kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług (art. 21 § 3a), określania wysokości straty (art. 24), czy też ograniczenia odpowiedzialności podatnika w przypadku zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania w przypadku niektórych kategorii źródeł przychodów objętych podatkiem dochodowym od osób fizycznych (art. 26a). Zauważyć przy tym trzeba, iż takich specyficznych rozwiązań jest znaczenie więcej dla podatków stanowiących dochód budżetu państwa niż zasilających budżety samorządu. Wśród tych nielicznych przypadków, w których ustawodawca dostrzega specyfikę tej ostatniej grupy świadczeń wskazać można np. art. 61a upoważniający rady gmin, rady powiatu oraz sejmiki województw do dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochody odpowiednio budżetu gminy, powiatu lub województwa, instrumentem płatniczym, w tym instrumentem płatniczym, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny, art. 63 § 2 wyłączający zaokrąglanie podstaw opodatkowania i kwot podatków w odniesieniu do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych, czy też art. 91 § 2, który w sposób specyficzny reguluje zasady odpowiedzialności solidarnej w przypadku zobowiązań podatkowych pobieranych w formie łącznego zobowiązania pieniężnego.⁹⁶

Już na tle wskazanych wyżej przykładów, ale również mając na uwadze inne przepisy obowiązującej ordynacji podatkowej, można postawić pytanie, czy w niektórych przypadkach istnieje dostateczne uzasadnienie dla różnicowania regulacji prawnych ze względu na rodzaj realizowanego świadczenia, czy też realizujący je podmiot? Dlaczego przy pomocy instrumentów płatniczych można płacić wyłącznie podat-

96 Zgodnie z art. 6c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1381 ze zm.) „Osobom fizycznym, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego oraz jednocześnie w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku leśnego dotyczący przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy, wysokość należnego zobowiązania podatkowego pobieranego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego ustala organ podatkowy w jednej decyzji (nakazie płatniczym), z zastrzeżeniem ust. 2.”

ki samorządowe, ale już nie państwowe? Czy racjonalne jest przy obligatoryjnym charakterze opłaty prolongacyjnej utrzymywanie jej fakultatywnego charakteru w zakresie podatków zasilających budżet jednostek samorządu terytorialnego? Uzasadnienia takiego różnicowania nie w każdym przypadku można się doszukać. W związku z tym założeniem o charakterze generalnym przy tworzeniu ogólnego prawa podatkowego powinna być zasada jednolitości kompetencji organów podatkowych. Należy ją postrzegać jako brak odrębności rozumiany w ten sposób, iż zasadniczo państwowe i samorządowe organy podatkowe powinny działać w oparciu o te same przepisy prawne, które w taki sam sposób regulują ich kompetencje. Oczywiście odstępstwa od wskazanej zasady, uwzględniające przede wszystkim specyfikę wymierzanych i pobieranych przez określoną kategorię organów podatkowych świadczeń, będą występowały. Muszą być one jednak dostatecznie uzasadnione (zasada adekwatności).⁹⁷ Jeżeli specyfika ta występuje, to konieczne jest dołożenie należytej staranności przy regulowaniu instytucji stosowanych wyłącznie lub przede wszystkim przez daną grupę organów, w tym samorządowe organy podatkowe, uwzględniając realne potrzeby tych organów, które są m.in. sygnalizowane w literaturze przedmiotu.⁹⁸

3.2.2. Propozycje wybranych rozwiązań szczegółowych

Realizacji powyższego postulatu służą wskazane założenia o charakterze ogólnym, które powinny być uwzględnione w tworzeniu nowego aktu i doprecyzowane w przepisach regulujących poszczególne instytucje ogólnego prawa podatkowego. Nie są to instytucje nowe i nie wymagają one odrębnego wydzielenia w ramach projektowanej ustawy. Zasadny jest natomiast przegląd wprowadzanych rozwiązań i w tych wszystkich przypadkach, w których wymagają one doprecyzowania

97 R. Dowgier, O konieczności uwzględnienia w ordynacji podatkowej specyfiki podatków samorządowych, [w:] R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Białystok 2015, s. 64.

98 Por. L. Etel, *Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego*, [w:] L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 159 i n. oraz R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian*, Warszawa 2014.

z uwzględnieniem specyfiki określonych świadczeń czy też określonej kategorii organów, takie działania powinny być podjęte.

Z faktu, iż tworząc nową regulację, wyjść należy od zasady, wedle której priorytetem powinno być takie ukształtowanie instytucji ogólnego prawa podatkowego, aby miały one uniwersalny charakter, wyprowadzić należy wniosek, iż to te regulacje powinny być bazą dla różnego rodzaju szczególnych modyfikacji. Z tego względu poniżej zasygnalizowano konieczność dostosowania do potrzeb samorządowych organów podatkowych oraz specyfiki podatków i opłat samorządowych przeanalizowanych w większości we wcześniejszej części opracowania propozycji. Oznacza to, że w tym zakresie należy sięgnąć właśnie do tych rozważań. W tym miejscu zasygnalizowano jedynie te kwestie, które wymagają dodatkowego doprecyzowania.

Specyfiką podatków realizowanych przez gminne organy podatkowe jest to, że zasadnicza ich część wymaga wydawania przez nie decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego. Akt ten kończy postępowanie podatkowe, które ma bardzo sformalizowany charakter. Nawet najprostsze postępowanie należy z zasady wszcząć stosownym postanowieniem, a przed wydaniem decyzji poinformować stronę o jej prawie do zapoznania się z materiałami sprawy. Obowiązujące w tym zakresie wyjątki należy uznać za niewystarczające.⁹⁹ Takie formalne działania generują koszty w niektórych przypadkach nieproporcjonalne do wysokości ustalonego zobowiązania podatkowego i wagi – często bezspornej – sprawy. Zasadne jest więc w pierwszej kolejności przyjęcie założenia, wedle którego w sprawach o bagatelny charakterze, w których koszty wymiaru są wyższe niż wymierzany podatek, od wymiaru należy odstąpić.¹⁰⁰ Natomiast w pozostałych przypadkach konieczne jest radykalne uproszczenie procedury wydawania decyzji podatkowych w sprawach, w których stan faktyczny wynikający ze złożonej przez podatnika informacji nie budzi zastrzeżeń organu podatkowego. Chodzi więc o takie przypadki, w których nie ma potencjalnie zagrożenia interesu podatnika, albowiem organ podatkowy działa zgodnie z przedstawionym przez niego stanem faktycznym. Wskazane

99 Por. art. 165 § 5 w zw. z art. 200 § 2 o.p.

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

postulaty mają uniwersalny charakter i powinny odnosić się do wszystkich postępowań podatkowych, bez względu na charakter świadczeń, które są w nich ustalane lub określone. Tym niemniej, jak wskazano na wstępie, wprowadzenie tego rodzaju rozwiązania będzie miało kolosalne znaczenie dla samorządowych organów podatkowych, które wymierzają podatki, w których zasadą jest konieczność corocznego wydania i doręczenia decyzji podatkowej (od nieruchomości, rolny, leśny). Należy też zwrócić uwagę, iż jest to materia, która powinna być uregulowana w ogólnym prawie podatkowym, a nie w przepisach prawa materialnego. Za kontrowersyjny należy więc uznać fakt, iż w ostatnim czasie zmiany o takim charakterze wprowadzono do ustaw: o podatkach i opłatach lokalnych, podatku rolnym oraz podatku leśnym.¹⁰¹ W aktach tych wskazano, iż „Nie wszczyna się postępowania, a postępowanie wszczęte umarza, jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok podatkowy nie przekraczałyby, określonych na dzień 1 stycznia roku podatkowego, najniższych kosztów doręczenia w obrocie krajowym przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. poz. 1529). W takim przypadku decyzję umarzającą postępowanie pozostawia się w aktach sprawy, a organ jest nią związany od chwili wydania. Do zmiany decyzji umarzającej postępowanie przepis art. 254 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613 i 699) stosuje się odpowiednio.”

Co więcej we wskazanych świadczeniach wprowadzono regułę, wedle której w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 100 zł, podatek jest płatny jednorazowo w terminie płatności pierwszej raty. Tego rodzaju regulacja mająca uniwersalny charakter, powinna znaleźć się w przepisach ogólnego prawa podatkowego.

Obie wskazane zmiany motywowane są brakiem adekwatności działań organu podatkowego do osiągniętych efektów. W przypadku wydawania decyzji podatkowych ich koszty nie mogą przekraczać wysokości osiągniętych wpływów. Z kolei w zakresie jednorazowej płatności podatku również koszty po stronie podatnika związane z dokonywa-

101 Ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1045).

niem zapłaty, np. poleceniem przelewu i nadkład pracy po stronie organu podatkowego związany z księgowaniem i zarachowywaniem wpłat uzasadniają przyjęcie obowiązku jednorazowej płatności. Oczywiście sprawą do dyskusji pozostaje zarówno poziom tzw. bagatelności postępowania, który uzasadnia jego nieprowadzenie, jak i wysokość zobowiązania, które powinno być płatne jednorazowo. Generalnie jednak taki kierunek zmian należy uznać za zasadny, z tym jednak zastrzeżeniem, że powinien dotyczyć wszystkich świadczeń. Nie powinno być bowiem tak, że organ samorządowy nie wymierza podatku rolnego w wysokości 5 zł, ale taki sam podatek od spadków i darowizn będzie musiał ustalać naczelnik urzędu skarbowego. Analogicznie powinno wyłączyć się płatność ratalną przy niskiej kwocie zobowiązania, bez względu na rodzaj świadczenia.

Sprawą wymagającą uporządkowania jest też kwestia udzielania ulg w niektórych podatkach samorządowych (podatek od czynności cywilnoprawnych, od spadków i darowizn i zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej) przez naczelników urzędów skarbowych, co aktualnie odbywa się za zgodą wójta, burmistrza lub prezydenta. Przepisy w tym zakresie powinny znaleźć się w nowej ordynacji podatkowej, albowiem jest to materia stanowiąca część ogólnego prawa podatkowego.¹⁰² Po drugie, wójt, burmistrz (prezydent miasta) samodzielnie winien podejmować decyzję w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które stanowią dochód gminy. W aktualnym stanie prawnym nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której pomimo takiej woli beneficjenta wpływów z tytułu danego podatku, a więc jednostki samorządu terytorialnego, naczelnik urzędu skarbowego może odmówić zastosowania ulgi. Art. 18 ust. 2 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego stanowi, iż „W przypadku pobieranych przez urząd skarbowy podatków i opłat stanowiących w całości dochody jednostek samorządu terytorialnego, naczelnik tego urzędu może umarzać, odraczać termin zapłaty lub rozkładać na raty należności oraz zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź ograniczać pobór należności wyłącznie za zgodą przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego”. Przepis ten uzależnia więc zastosowanie ulgi od zgody właściwego wójta, bur-

102 Aktualnie kwestia jest uregulowana w art. 18 u.d.j.s.t.

mistrza (prezydenta miasta), ale nie daje tym podmiotom prawa do decydowania o takiej uldze wtedy, gdy naczelnik urzędu skarbowego nie chce jej zastosować.¹⁰³ Brak jest racjonalnych podstaw do takiego działania. Nie powinno przy tym poszukiwać się ich w fakcie, iż takie podatki jak od czynności cywilnoprawnych czy od spadków i darowizn są realizowane przez państwowe organy podatkowe. W przypadku wyrażania zgody na ulgę właściwy wójt, burmistrz (prezydent miasta) musi bowiem analizować przesłanki udzielenia ulgi, a zatem ważny interes podatnika lub interes publiczny. Muszą więc oni prowadzić postępowanie wyjaśniające w tym zakresie.

Przekazanie wyłącznego uprawnienia do decydowania o udzielaniu ulg w spłacie podatków stanowiących dochody gmin ich organom powinno być pierwszym krokiem do tego, aby w przyszłości wszystkie te podatki były realizowane przez te organy. Jest to jednak postulat, który wymaga zmian w szczegółowym prawie podatkowym i pozostaje poza zakresem regulacji nowej ordynacji podatkowej.

Praktycznym problemem z punktu widzenia pewności stosowania prawa jest fakt, iż za rozproszoną strukturą samorządowych organów podatkowych idzie rozdrobnienie w zakresie wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Decentralizacja w tym aspekcie, brak jednolitego wzoru wniosku o wydanie interpretacji oraz brak wspólnej bazy, w której byłyby one podawane do publicznej wiadomości, wskazywana jest jako jedna z barier dla rozwoju przedsiębiorczości w Polsce.¹⁰⁴ Zagadnienie to ma więc przynajmniej trzy wymiary.

Po pierwsze, aktualnie w istocie nawet nie wiadomo, ile i czego dotyczących interpretacji indywidualnych wydają samorządowe organy podatkowe. Poczynienie w tym zakresie jakichkolwiek ustaleń wymagałoby analizy Biuletynu Informacji Publicznej każdej z gmin, co jest zadaniem karkołomnym. Zatem implikuje to stwierdzenie, iż konieczne jest w pierwszej kolejności stworzenie ogólnopolskiej bazy indywi-

103 W stanie prawnym obowiązującym do dnia 1 stycznia 2008 r. ulgi były udzielane za zgodą lub na wniosek wójta, burmistrza (prezydenta miasta), przy czym wniosek ten nie był dla naczelnika urzędu skarbowego wiążący.

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

dualnych interpretacji prawa podatkowego wydanych w zakresie podatków i opłat realizowanych przez gminne organy podatkowe.

Po drugie, z punktu widzenia podmiotów zainteresowanych, ale i samych gminnych organów podatkowych, zasadne jest wprowadzenie jednolitego wzoru wniosku o wydanie interpretacji, który stosowany byłby w zakresie wszystkich podatków, w tym również samorządowych. Działanie takie znacznie ułatwi składanie wniosków zainteresowanym podmiotom.

Po trzecie wreszcie, i jest to postulat najdalej idący, w który wpisują się dwie wskazane wcześniej propozycje, należy dążyć do centralizacji wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego dotyczących podatków i opłat stanowiących dochód gmin. Pewność w zakresie stosowania prawa podatkowego, która legła u podstaw centralizacji wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego przez państwowe organy podatkowe, powinna być uwzględniona również w zakresie przepisów regulujących podatki samorządowe. Ustrojowa odrębność poszczególnych gmin nie uzasadnia bowiem sytuacji, w której te same przepisy mogą być aktualnie w różny sposób interpretowane przez ich organy podatkowe. Co za tym idzie, należy postulować – jako model docelowy – centralizację wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), przy zapewnieniu im gwarancji uczestniczenia w tym procesie. Rozwiązanie takie jest dopuszczalne w świetle przepisów Konstytucji RP.¹⁰⁵ Do rozważania pozostaje oczywiście, jaki podmiot lub podmioty miałyby w miejsce wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) wydawać takie interpretacje. Możliwych do zaproponowania jest kilka rozwiązań – samorządowe kolegia odwoławcze, regionalne izby obrachunkowe, Minister Finansów. Należy jednak zwrócić uwagę, iż już aktualnie Minister Finansów posiada kompetencję do wydawania ogólnych interpretacji przepisów prawa podatkowego również w zakresie podatków realizowanych przez gminne organy podatkowe. Przemawia to za przyjęciem modelu, w którym to właśnie Minister Finansów byłby organem właściwym do wydawania wszelkich interpretacji, zarówno indywidualnych, jak i ogólnych. Uwzględnić przy tym należy

105 Zob. szerzej rozważania dotyczące interpretacji przepisów prawa podatkowego, rozdział II, pkt 3.

fakt utworzenia w strukturze administracji podatkowej Biura Krajowej Informacji Podatkowej. Działający jako organ podatkowy właściwy w sprawach dotyczących wydawania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego Dyrektor wskazanego Biura mógłby odpowiadać również za wydawanie takich interpretacji dotyczących podatków samorządowych.

Chcąc zapewnić jednostkom samorządu terytorialnego udział w procesie wydawania indywidualnych interpretacji dotyczących ich podatków, w dalszych pracach nad ordynacją podatkową należy także stworzyć mechanizm zapewniający ich współudział w tym zakresie. Wniosek o indywidualną interpretację mógłby być składany za pośrednictwem właściwego wójta, burmistrza (prezydenta miasta), który miałby obowiązek – analogicznie jak w przypadku złożenia odwołania od decyzji (art. 227 § 2 o.p.) – ustosunkować się do stanowiska wnioskodawcy, wskazując własny pogląd na dany temat.

Rozwiązaniem, które ze względu na sposób wymiaru i poboru podatków samorządowych powinno być wprowadzone do nowej ustawy, jest umorzenie podatku. Mające powszechny charakter podatki związane z władaniem majątkiem, takie jak: od nieruchomości, rolny czy leśny są opłacane w ratach. To uprawnienie podatników w aktualnym stanie prawnym prowadzi jednak do tego, że nie mogą oni korzystać z ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego w postaci umorzenia zaległości podatkowej, dopóki nie upłynie termin płatności danej raty. Dopiero bowiem z upływem tego terminu mamy do czynienia z taką zaległością. Taki stan prawny powoduje, iż podatnik, który na początku roku otrzymuje decyzję ustalającą podatek, a którego sytuacja uniemożliwia mu jego zapłatę, musi czekać ze złożeniem wniosku o umorzenie aż do momentu powstania zaległości podatkowej. Powstanie zaległości podatkowej pociąga za sobą określone konsekwencje, w tym naliczanie odsetek za zwłokę oraz odpowiedzialność karną skarbową. W związku z tym należy, w uzasadnionych przypadkach, dopuścić możliwość wnioskowania o umorzenie podatku, dla którego jeszcze nie upłynął termin płatności.

W praktyce na tle wskazanego postulatu może pojawić się oczywiście wątpliwość co do zasadności stosowania umorzenia jeszcze przed upływem terminu płatności podatku, a więc gdy nie można wykluczyć

przypadków, w których już po złożeniu wniosku, ale jeszcze przed terminem płatności sytuacja podatnika ulegnie poprawie. Należy jednak podkreślić, iż ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych mają uznaniowy charakter i w każdym indywidualnym przypadku organ podatkowy dokonuje oceny zaistnienia przesłanek ich stosowania. Zatem instytucja umorzenia podatku umożliwi wygaśnięcie zobowiązania podatkowego jedynie w tych przypadkach, gdy jest to zasadne zwykle złą sytuacją podatnika, która ma charakter trwały. Ich występowanie w dacie złożenia wniosku o umorzenie podatku, w przypadku uznania przez organ podatku, iż mają jedynie przejściowy charakter, nie będzie uzasadniało stosowania umorzenia podatku. Uznaniowość ulgi stanowi więc gwarancję jej poprawnego stosowania przez organ podatkowy, który w toku prowadzonego postępowania będzie w stanie określić istnienie przesłanek jej stosowania.

Postulatem, który realizuje zasadę unifikacji w zakresie wymiaru i poboru podatków państwowych i samorządowych, jest uprawnienie Ministra Finansów do stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania również w zakresie podatków realizowanych przez gminne organy podatkowe. Agresywna optymalizacja podatkowa jest dostrzegana nawet w zakresie podatków stanowiących dochód gmin (zwłaszcza w zakresie podatku od nieruchomości). W związku z tym zasadne jest wprowadzenie do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz umożliwienie jej stosowania również w odniesieniu do wskazanych wyżej świadczeń.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania pozwala organowi podatkowemu stosującemu prawo określić konsekwencje podatkowo-prawne zaistniałego stanu rzeczy nie na podstawie jego formalnoprawnego obrazu, lecz w oparciu o ekonomiczną treść zdarzeń.¹⁰⁶ W konsekwencji organ podatkowy może określić skutki podatkowe zaistniałych zdarzeń nie na podstawie tych zdarzeń prawnych, które w rzeczywistości miały miejsce, ale na podstawie hipotetycznego stanu rzeczy, który byłby bardziej adekwatny do istoty ekonomicznej zaistniałych zdarzeń. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania wyznaczy więc granice dopuszczalnego optymalizowania podatków i będzie stanowiła

106 Por. A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 17.

skuteczne narzędzie służące do ochrony interesów fiskalnych zarówno Skarbu Państwa, jak i samorządu.

Ze względu na szczególne cechy analizowanej instytucji, która będzie miała wyjątkowy, z zasady prewencyjny charakter oraz zastosowanie do skomplikowanych stanów faktycznych, jedynym organem uprawnionym do jej stosowania powinien być Minister Finansów. To zastrzeżenie winno dotyczyć także podatków gminnych, ale w tym zakresie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie mogła być stosowana tylko z inicjatywy gminnego organu podatkowego, właściwego w zakresie danego podatku.¹⁰⁷

Końcowo podnieść należy, iż sprawą istotną wydaje się także do regulowanie w przepisach ogólnego prawa podatkowego oraz przepisach ustrojowych statusu gminnych organów podatkowych. Nie ma aktu, który regulowałby sprawy ustrojowe, organizacyjne i funkcjonalne administracji podatkowej samorządu terytorialnego, z wyjątkiem samorządowych kolegiów odwoławczych.¹⁰⁸ Być może problem utożsamiania gminy z działającym na jej rzecz nie jako organ wykonawczy, lecz organ podatkowy wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta) nie występowałby, gdyby nie to, że podmioty te działające w tej drugiej roli w zasadzie nie są w żaden sposób organizacyjnie i funkcjonalnie wyodrębnione. W konsekwencji np. odmawia się gminie jako osobie prawnej uprawnienia do kwestionowania w drodze skargi do sądu administracyjnego decyzji wydawanych przez samorządowe kolegia odwoławcze.¹⁰⁹

Być może, na kształt pomysłu o stworzeniu państwowej administracji podatkowej, powinna być stworzona samorządowa administracja podatkowa (SAP), której organami byłiby wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa lub skarbnik jednostki samorządu terytorialnego. Nadanie im statusu SAP i wyposażenie w jednostki organizacyjne je obsługujące (samorządowy wydział podatkowy,

107 R. Dowgier, Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej – czego mogą oczekiwać gminne organy podatkowe?, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, nr 7.

108 Ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 79, poz. 856 ze zm.).

109 Por. J. Dembczyńska, P. Pietrasz, Gmina jako podmiot uprawniony do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję wydaną przez samorządowe kolegium odwoławcze, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 7-8.

samorządowy urząd podatkowy) podkreśliłoby ich odrębność od gminy rozumianej jako osoba prawna. To w istocie nie wiązałoby się z żadnymi dodatkowymi kosztami, bo takie wydzielenie organizacyjne w ramach referatów i wydziałów już istnieje. Skutek takich działań byłby natomiast, jak się wydaje, taki, iż być może bardziej oczywista byłaby odrębność organu podatkowego od gminy jako osoby prawnej, a co za tym idzie, zaakceptowano by koncepcję o posiadaniu przez gminę interesu prawnego w skarżeniu decyzji wydawanych przez samorządowe kolegia odwoławcze. Alternatywnie na czele SAP mógłby stać powoływany przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta) naczelnik/dyrektor. To także w istocie byłoby odzwierciedlenie tego, co aktualnie funkcjonuje, gdyż sprawami podatkowymi zajmują się zwykle działający z upoważnienia organu kierownicy wydziałów/referatów.¹¹⁰

3.2.3. Uwagi końcowe

Docelowo zaproponowane działania mają usprawnić funkcjonowanie samorządowych organów podatkowych, podnieść ich efektywność, a także stanowić ułatwienie dla podatników w prawidłowym wypełnianiu ich obowiązków związanych z rozliczeniem podatków i opłat stanowiących dochód samorządu. Jak widać, zasadniczo nie chodzi o zmiany o znaczeniu fundamentalnym. Konieczne jest natomiast w tych wszystkich obszarach, w których jest to możliwe i zasadne, dostosowanie regulacji ogólnego prawa podatkowego do potrzeb i specyfiki samorządu.

4. Kontrola podatkowa

Podstawowym celem nowej ustawy – w zakresie kontroli podatkowej – powinno być stworzenie ram prawnych, które zracjonalizują, usprawnią procedurę kontroli podatkowej z jednoczesnym zagwarantowaniem kontrolowanemu szerokich uprawnień procesowych. Proponuje się więc stworzenie w przepisach ordynacji podatkowej jednolitej, zintegrowanej procedury kontroli podatkowej.

Przez ostatnie lata system kontroli podatkowej w Polsce uległ znacznym przeobrażeniom. Uznać jednak należy, iż nie jest on jeszcze

110 R. Dowgier, O konieczności uwzględnienia..., *op. cit.*, s. 71-72.

nadal dobrze uregulowany pod względem normatywnym. Podkreślenia wymaga fakt, iż kontrola podatkowa uregulowana jest przede wszystkim w dziale VI o.p., który:

- określa zasady wszczęcia oraz prowadzenia kontroli podatkowej, prawa i obowiązki kontrolowanego i kontrolujących, zasady gromadzenia dowodów i informacji, a także sposoby zakończenia kontroli podatkowej,
- uwzględnia uregulowania ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, w zakresie kontroli podatkowej przedsiębiorców,
- jest również stosowana do kontroli podatkowej prowadzonej w toku postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej.

Ponadto równolegle ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, w rozdziale V: „Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy” (art. 77-84d) zawiera następujące uregulowania w zakresie kontroli przedsiębiorcy:

- zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli,
- wykazywanie upoważnienia do kontroli przez osoby kontrolujące,
- sposób uczestnictwa kontrolowanego w toku kontroli,
- miejsce prowadzenia kontroli,
- prowadzenie książki kontroli,
- niedopuszczalność kontroli równoległych,
- czas trwania kontroli,
- środki prawne przysługujące kontrolowanemu.

Dualizm w zakresie podstaw prawnych prowadzenia kontroli podatkowej nie jest oczywiście stanem pożądanym, jednak idea kompletności i zupełności ordynacji podatkowej w zakresie kontroli powinna ulec ograniczeniu na rzecz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, ze względu na jej horyzontalny charakter, regulujący między innymi wspólne aspekty podejmowania i wykonywania kontroli działalności gospodarczej niezależnie od zakresu przedmiotowego kontroli.

Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej w zakresie kontroli obejmuje szczególną ochroną podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Przykładowo w chwili obecnej nie jest dopuszczalne, co do

zasady podejmowanie i prowadzenie więcej niż jednej kontroli działalności przedsiębiorcy, czy też ustawa wprowadza czasowe ograniczenia możliwości prowadzenia kontroli.¹¹¹ Brak jest racjonalnych argumentów dla pozostawienia takiego zróżnicowania. Standard ochrony w tym zakresie powinien być taki sam dla wszystkich podmiotów. Dlatego też zasadnym jest rozciągnięcie tego standardu na wszystkich podatników i wprowadzenie do ordynacji podatkowej przepisów dotyczących stosowania odpowiednich przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej do podatników niebędących przedsiębiorcami.

Specyfika kontroli podatkowej powoduje, że nie wszystkie szczegółowe rozwiązania zawarte w ustawie o działalności gospodarczej prawne mogą mieć wprost zastosowanie do kontroli podatkowej, dlatego też tak jak w chwili obecnej powinny być uregulowane odmiennie w ordynacji.¹¹²

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

Procedura skierowana do podatników wywiązujących się z obowiązków podatkowych kierunkowo powinna opierać się na obecnych rozwiązaniach ordynacji podatkowej i ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, które proponuje się – jak wskazano wyżej – kompleksowo uregulować w projektowanej ustawie. W ramach tej procedury winno się również wprowadzić możliwości przekazania przez kontrolowanego organowi podatkowemu ksiąg oraz dowodów księgowych

111 Por. przepis art. 82 i 83 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

112 Por. np. przepisy dotyczące zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli – art. 79 u.s.d.g. i art. 282b o.p.

w postaci elektronicznej za pomocą środków komunikacji elektronicznej (konceptja Jednolitego Pliku Kontrolnego).

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

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

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

Nadmienić należy, że Komisja przeanalizowała propozycje dotyczące ukształtowania kontroli podatkowej zawarte w literaturze, zgłaszane przez organizacje reprezentujące podatników oraz przez organy administracji. W szczególności przeanalizowano propozycje w zakresie wzajemnych relacji pomiędzy kontrolą podatkową uregulowaną w ordynacji podatkowej a procedurą kontrolną przewidzianą w usta-

wie o kontroli skarbowej. Postulaty te najczęściej dotyczą pozycji ustrojowej organów kontroli skarbowej i organów podatkowych,¹¹³ a te zagadnienia pozostają poza materią projektowanej ordynacji podatkowej. Inne liczne postulaty dotyczące przebiegu procedury kontroli powinny zostać rozważone przy projektowaniu przepisów nowej ustawy.¹¹⁴

5. Czynności sprawdzające

Celem projektowanych przepisów jest zmodyfikowanie obecnych regulacji w zakresie czynności sprawdzających, w szczególności poprzez zwiększenie ich roli w systemie obsługi podatnika. Czynności sprawdzające są najprostszą formą kontaktu organu podatkowego z podatnikiem, a jednocześnie najmniej uciążliwą.¹¹⁵

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

- zbadanie terminowości składania deklaracji podatkowych oraz przyczyn niezłożenia deklaracji, pomimo istnienia obowiązku jej złożenia;
- sprawdzanie terminowości wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;
- stwierdzenie formalnej i rachunkowej poprawności dokumentów przedstawionych przy składaniu deklaracji lub wpłacaniu podatków;

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

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

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

- ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

W założeniu więc czynności sprawdzające służą korekcie formalnych (np. rachunkowych), a nie merytorycznych wad deklaracji.¹¹⁶ Natomiast nie służą do załatwiania kwestii spornych pomiędzy podmiotem składającym deklarację a organem podatkowym, np. dotyczących oceny stanu faktycznego. Co więcej, w ramach tej procedury, w przypadku podawania w wątpliwość prawidłowości rozliczeń podatnika, przepisy nie przewidują procedury w celu przedstawienia przez organ swojego stanowiska i dokonywania oceny sytuacji prawnej podatnika, dopóki nie wystąpią przesłanki do określenia przez organ podatkowy innej wysokości podatku niż wynikająca ze złożonej deklaracji.¹¹⁷ Trudny do zaakceptowania jest pogląd, że zakres czynności sprawdzających może stać się podobny do postępowania dowodowego, przeprowadzanego na podstawie przepisów Działu IV o.p.¹¹⁸

Projektując przepisy nowej ordynacji podatkowej, zasadnym będzie, aby czynności sprawdzające ponownie uregulować odrębnie od kontroli podatkowej.¹¹⁹ Jednocześnie należy jednak, co do zasady, wprowadzić pierwszeństwo prowadzenia przez organ podatkowy czynności sprawdzających, zanim zostanie wszczęta kontrola podatkowa. Z założenia bowiem czynności sprawdzające mogą prowadzić do zwyfikowania wysokości zobowiązania przez podatnika lub przez organ podatkowy w trybie korekty, a zatem w takim przypadku nie będzie konieczne prowadzenie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.

Istotne jest również wprowadzenie gwarancji procesowych w trakcie ich przeprowadzania.¹²⁰

Realizując powyższy cel, niezbędnym jest przeanalizowanie zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających. Obecnie obowiąz-

116 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 marca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2001/08, Lex nr 531453

117 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Po 500/08, Lex nr 521288

118 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 201.

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

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

jące przepisy ograniczone są tylko do nielicznych stanów faktycznych. Brak jest na przykład podstawy do dokonania czynności w zakresie spraw rejestracyjnych.¹²¹

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

Zmiany wymaga unormowanie przewidujące prawo dokonania korekty w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami w ten sposób, że organ koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 1.000 zł lub wzywa do złożenia wyjaśnień¹²² (art. 274). W obecnym stanie prawnym organy częściej wzywają podatników do złożenia wyjaśnień niż samodzielnie korygują deklarację,¹²³ dlatego należy doprecyzować ten przepis w ten sposób, że organ ma podjąć w pierwszej kolejności kroki w celu samodzielnego skorygowania deklaracji w oparciu o dostępne mu informacje, jeśli zawiera ona oczywiste błędy rachunkowe lub omyłki bez pozostawienia alternatywnego rozwiązania.

Samodzielnej korekcie deklaracji przez organ ma również służyć propozycja rozszerzenia w ramach czynności sprawdzających możliwości dokonania korekty deklaracji z urzędu przez organy podatkowe, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza 50 zł.¹²⁴ Procedura ta miałaby zastosowanie w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy błędów rachunkowych i oczywistych omyłek i w przeciwieństwie do obowiązującego rozwiązania, nie

121 Rozszerzenie zakresu czynności sprawdzających jest już zawarte w uchwalonej przez Sejm ustawie z dnia 9 lipca 2015 r. o zmianie ordynacji podatkowej i zmianie niektórych innych ustaw (Sejm VII kadencji, druk nr 3600)

122 Por. przepis art. 274 § 1 o.p.

123 Dzieje się tak ze względu na rozbudowaną procedurę korygowania deklaracji.

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

wymagałaby jakiegokolwiek udziału w niej podatnika i ograniczałaby obowiązki biurokratyczne organów podatkowych do niezbędnego minimum.¹²⁵

6. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Jednym z istotniejszych elementów założeń nowej ordynacji podatkowej, przygotowanych przez KKOPP, jest projekt wprowadzenia do polskiego systemu podatkowego klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Regulacja ta ma na celu wyznaczenie granic pomiędzy dopuszczalną optymalizacją podatkową a unikaniem opodatkowania, zwanym niekiedy „agresywnym planowaniem podatkowym” lub „agresywną optymalizacją”, a zatem granicę pomiędzy tym, co akceptowalne, a tym, co wykracza poza dopuszczalną swobodę minimalizowania własnych obciążeń podatkowych. Granica ta wyznaczana będzie w ten sposób, że prawo nie będzie odpowiadać na pytanie, co jest dopuszczalną optymalizacją podatkową, lecz za pomocą ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wskaże, co nią już nie jest.

Unikanie opodatkowania sprzeciwia się konstytucyjnej zasadzie równości opodatkowania, która powinna być przestrzegana nie tylko na płaszczyźnie stanowienia, ale także na płaszczyźnie stosowania prawa.¹²⁶ Obowiązkiem państwa jest przeciwdziałanie sytuacji, w której o wysokości realnego obciążenia podatkowego przesądza nie ekonomiczna treść zjawisk gospodarczych, ale celowo sztuczna ich fasada, ukształtowana w taki sposób, który pozwala uniknąć lub znacznie zmniejszyć ciężar opodatkowania. Podatnik, który unika opodatkowania, znajduje się – mimo braku uzasadnienia gospodarczego – w ekonomicznie lepszym położeniu na tle innych, co przeczy zasadzie równości i zaburza mechanizmy konkurencji rynkowej. Z tego powodu unikanie opodatkowania jest zjawiskiem groźnym nie tylko dla finansów publicznych.

Ustawodawca stara się zapobiegać unikaniu opodatkowania różnymi metodami. Reagując na rozpoznane już występujące w prakty-

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

126 A. Olesińska, Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, Toruń 2013, s. 360.

ce techniki wykorzystywania rozmaitych instrumentów prawnych do sztucznego obniżania należnych zobowiązań podatkowych, wprowadza przepisy szczegółowe, wymierzone przeciwko konkretnym typom działań. Jednakże taka taktyka okazuje się współcześnie niewystarczająca, gdyż metody unikania opodatkowania są coraz bardziej wyrafinowane i pomysłowe. Spektrum zachowań mieszczących się w tej sferze jest bardzo szerokie.¹²⁷ Wspólną ich cechą jest to, że – mimo iż są legalne – prowadzą do obniżenia obciążenia podatkowego poniżej poziomu uznawanego przez ustawodawcę za adekwatny¹²⁸ (lub choćby akceptowalny), w sytuacji gdy ustawodawca takiej możliwości nie zakładał. Niemożliwe do przewidzenia są schematy działań, które zostaną w przyszłości opracowane i zastosowane przez podatników celem sztucznej minimalizacji obciążeń podatkowych. Dlatego też niemożliwe jest zaprojektowanie regulacji szczegółowych, które byłyby skierowane przeciwko konkretnym typom niepożądanych działań. W rezultacie stało się niezbędne wprowadzenie regulacji na tyle ogólnej, że obejmie ona swym zasięgiem także i te działania, które podkopują prawidłowe funkcjonowanie systemu podatkowego, lecz ich kształt nie jest jeszcze dzisiaj możliwy do przewidzenia.

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

Każdy system podatkowy potrzebuje mechanizmów prawnych przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania¹²⁹ jest jednym ze znanych i szeroko sto-

127 O granicach pomiędzy optymalizacją a unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania m.in.: P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 18 i n.; A. Wrzezińska-Nowacka, *Granice między unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od niego na tle wybranych orzeczeń sądów administracyjnych*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, M. Münnich, A. Zdunek (red.), Lublin 2012, s. 173 i n.; A. Ladziński, *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 4 i n.; K. Wójtowicz-Janicka, *Optymalizacja podatkowa w doktrynie i orzecznictwie*, [w:] *Optymalizacja podatkowa*, Ł. Mazur (red.), Warszawa 2012, s. 15-24; A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym*, Gdańsk 2007, s. 79-84; G.T. Pagnone, *Tax Planning or Tax Avoidance?* „Australian Tax Review” 2000, vol. 29, no. 2, s. 96-119.

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

129 Na świecie dla tego typu normy powszechnie przyjęła się nazwa *general anti-avoidance rule* (GAAR).

sowanych na świecie rozwiązań. Innymi metodami przeciwdziałania unikaniu opodatkowania jest w szczególności wykorzystywanie tzw. sądowych doktryn orzeczniczych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania¹³⁰ oraz wprowadzanie regulacji szczegółowych zapobiegających poszczególnym rozpoznany już formom unikania opodatkowania na gruncie poszczególnych podatków.¹³¹ Regulacje szczegółowe okazują się jednak niewystarczające. Dlatego na świecie zaobserwować można wyraźną tendencję do ich uzupełniania albo poprzez wprowadzenie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, albo poprzez rozwój sądowych doktryn orzeczniczych.

W tych państwach, które nie mają ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, niejako w naturalny sposób dochodzi do rozwoju aktywności sędziowskiej na polu zwalczania unikania opodatkowania.¹³² Jednak ugruntowane w polskiej tradycji prawnej i umocowane w Konstytucji jest przekonanie o braku w Polsce przestrzeni prawnej dla tworzenia prawa przez sądy.¹³³ Skoro zatem przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania na szerszą skalę nie wydaje się w naszym kraju możliwe poprzez rozwój i stosowanie samych koncepcji orzeczniczych nieznajdujących wyraźnego umocowania normatywnego, to jedynym potencjalnie dostępnym środkiem zwalczania tego zjawiska na poziomie ogólnym pozostaje klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania.¹³⁴

130 Szerzej na ten temat B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996; B. Brzeziński, R. Korgol, *Doktryna substance over form w orzecznictwie podatkowym sądów w Kanadzie*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011, <http://www.trp.umk.pl>

131 W literaturze przedmiotu znane jako ‘SAARs’, tj. *specific anti-avoidance rules* lub ‘TAARs’ – *targeted anti-avoidance rules*.

132 Tak m.in. K.B. Brown, *Comparative regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview* [w:] *A Comparative Look At Regulation Of Corporate Tax Avoidance*, K.B. Brown (red.), Dordrecht 2012, s. 2; H. Litwińczuk, *Klauzula obejścia prawa podatkowego*, [w:] *Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia*. Konferencja, Warszawa 8 stycznia 2013 r., G. Gołębiowski, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2013, s. 32.

133 Podziela je także Ministerstwo Finansów, o czym świadczy następujący fragment z Projektu założeń nowelizacji Ordynacji podatkowej z dnia 29 kwietnia 2013 r.: „Treść wyroku Trybunału Konstytucyjnego oraz analiza orzecznictwa sądów administracyjnych nie daje żadnych podstaw do przypuszczenia, że w Polsce może rozwinąć się orzecznictwo w zakresie unikania opodatkowania bez normatywnej reakcji ustawodawcy”.

134 W wielu państwach dominuje ten sposób myślenia o standardach konstruowania i funkcjonowania systemu prawnego. Możliwość stosowania tzw. sądowych doktryn orzeczniczych w sprawach podatkowych ze względu na standardy konstytucyjne odrzucono np. w Irlandii, Zob. B. Brzeziński, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007, s. 152.

Przepisy ogólnego prawa podatkowego powinny zawierać klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania i odpowiednie regulacje towarzyszące.¹³⁵ Instytucja taka pozwala organowi stosującemu prawo określić konsekwencje podatkowoprawne zaistniałego stanu rzeczy nie na podstawie jego formalnoprawnego obrazu, lecz w oparciu o ekonomiczną treść zdarzeń.¹³⁶ Gdy podatnik podejmuje działania legalne co prawda, lecz sztuczne i niemające uzasadnienia gospodarczego, zmierzające do osiągnięcia korzyści podatkowych, klauzula pozwala organowi podatkowemu nie uznać tych korzystnych dla podatnika, a nieprzewidzianych przez ustawę i niezgodnych z intencjami ustawodawcy skutków.¹³⁷ W ich miejsce konsekwencje podatkowe zaistniałego stanu rzeczy organ określi nie na podstawie tych zdarzeń prawnych, które w rzeczywistości miały miejsce, lecz na podstawie hipotetycznego stanu rzeczy, który byłby bardziej adekwatny do istoty ekonomicznej zaistniałych zdarzeń.

Klauzula nie odbierze podatnikom prawa do takiego układania swoich spraw, aby towarzyszyło im jak najmniejsze obciążenie podatkowe. Prawo wyboru drogi najmniej opodatkowanej będzie się jednak kończyć tam, gdzie podatnik – powodowany wyłącznie chęcią minimalizacji obciążeń podatkowych – podejmie działania sztuczne, niemające uzasadnienia gospodarczego. W takich sytuacjach klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania da organom podatkowym prawo do pominięcia skutków podatkowych tych działań podatnika, które – mimo iż formalnie nie naruszają prawa – to zostały podjęte wyłącznie w celu osiągnięcia znacznych korzyści podatkowych, sprzecznych z celem i istotą przepisów podatkowych. Zamiast tego organ podatkowy ustali konsekwencje podatkowoprawne zaistniałego stanu rzeczy, mając na względzie typowy przebieg zdarzeń, który byłby adekwatny do sytuacji gospodarczej oraz innych realiów determinujących podejmowane przez

135 Zarys konstrukcji klauzuli KKOPP przyjęła w kształcie zbliżonym do tego, który wcześniej przyjęty był w przygotowanym przez Ministerstwo Finansów projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, skierowanym do Rady Ministrów 30 grudnia 2014 r. (Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów, nr UD 154). Projekt UD-154 nie stał się jednak przedmiotem procesu legislacyjnego.

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

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

podatnika decyzje. Klauzula ma zatem wyeliminować korzyści podatkowe będące rezultatem sztucznie ukształtowanych czynności podjętych po to, aby uzyskać takie korzyści. Nie będzie wkraczać w sferę ważności ani skuteczności czynności prawnych w sferze prywatnoprawnej.

Hipoteza normy winna być tak skonstruowana, aby scharakteryzować i objąć wszelkie potencjalne przejawy zjawiska uznawanego przez ustawodawcę za „unikanie opodatkowania”, a poza jej zakresem aby pozostały działania mieszczące się w sferze akceptowanego przez ustawodawcę planowania podatkowego (optymalizacji podatkowej).

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

Wyłączenie podatku od towarów i usług z zakresu oddziaływania klauzuli uzasadnione jest tym, że w obszarze podatku od wartości dodanej na poziomie Unii Europejskiej w orzecznictwie wykształciła się zasada zakazu nadużycia prawa, będąca w istocie odpowiednikiem normatywnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania. Polskie sądy i organy podatkowe zobowiązane są ją stosować w pełnym zakresie. Koncepcja ta jest wystarczająco kompletnym i nadającym się do stosowania w polskim porządku prawnym środkiem zwalczania nadużyć podatkowych w podatku od towarów i usług.¹³⁸ Wprowadzenie ustawowej regulacji przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania w tym podatku na poziomie krajowym byłoby w tej sytuacji nie tylko zbędne, lecz mogłoby doprowadzić do powstania wątpliwości prawnych odnośnie do wzajemnej relacji i pierwszeństwa stosowania tych dwóch środków prawnych (unijnego i krajowego). Należy też mieć na uwadze, że unijna koncepcja zwalczania nadużyć w podatku od wartości dodanej, jako środek orzeczniczy, podlega stale rozwojowi i może płynnie pod-

138 Zob. D. Dominik-Ogińska, Nadużycie prawa podatkowego w zakresie VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zarys problemu), [w:] Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego, M. Münich, A. Zdunek (red.), Lublin 2012; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Zakaz nadużycia prawa podatkowego zasadą ogólną prawa UE?, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, nr 2.

legać zmianom wynikającym z aktualnej linii orzeczniczej prezentowanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Polska jako państwo członkowskie Unii Europejskiej jest zobowiązana do stosowania jej prawa (w tym orzecznictwa TSUE) w jego aktualnej postaci. Wprowadzenie do krajowego porządku prawnego ustawowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w zakresie podatku od towarów i usług w istocie rzeczy zatem miałyoby się z celem, ponieważ w tym obszarze musiałaby ona być interpretowana i stosowana w zgodzie z aktualnym orzecznictwem TSUE.

Klauzula będzie miała zastosowanie do sztucznych i niemających uzasadnienia czynności podejmowanych przez podatnika w sferze aktywności gospodarczej, za pomocą których próbował on w sposób sprzeczny z celem i istotą przepisów podatkowych osiągnąć znaczne korzyści podatkowe. Zaplanowane jest wyraźne nałożenie ciężaru dowodu na organ podatkowy, zarówno co do wykazania występowania przesłanek stosowania klauzuli, jak i wysokości nadzwyczajnych korzyści podatkowych, które podatnik zamierzał osiągnąć, jak też wreszcie wykazania, jakiego rodzaju czynności – w miejsce zakwestionowanych – byłyby bardziej adekwatne do danego stanu rzeczy od tych, które faktycznie zostały przez podatnika podjęte.

Konsekwencją zastosowania klauzuli będzie pozbawienie podatnika korzyści podatkowej, którą zamierzał osiągnąć lub osiągnął. Jeśli na skutek tego dojdzie do ujawnienia zaległości podatkowej, podatnik będzie zobowiązany do zapłaty odsetek za zwłokę. Nie przewiduje się natomiast dodatkowych sankcji finansowych. Najistotniejszą formą oddziaływania klauzuli ma być prewencja.

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania powinna pełnić w systemie prawnym funkcję środka specjalnego przeznaczenia, wykorzystywanego w sytuacjach nadzwyczajnych, gdy zawodzą inne, standardowe środki służące przeciwdziałaniu unikania opodatkowania.

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

datku najwyżej usytuowanego w hierarchii administracyjnej, powinno wpłynąć na jednolitość jej stosowania, a także wzmocnienie profesjonalizmu odpowiednich służb, będące rezultatem specjalizowania się i gromadzenia doświadczeń w tym trudnym obszarze. Należy się spodziewać, że postępowań tego typu będzie niewiele, ich centralizacja zatem wydaje się rozwiązaniem racjonalnym.

Należy wprowadzić instytucje prawne i rozwiązania zapewniające podatnikowi jak najwyższy stopień bezpieczeństwa prawnego towarzyszącego stosowaniu klauzuli. Oprócz standardowych gwarancji, takich jak np. prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję o zastosowaniu klauzuli, należy zapewnić podatnikom możliwość uprzedniego uzyskania od administracji podatkowej informacji (opinii) o ocenie prawnej planowanej(-ych) transakcji w kontekście klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Ponadto, w razie zastosowania klauzuli przez administrację podatkową, z mocy prawa powinno następować wstrzymanie wykonania decyzji aż do upływu terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego lub – w razie jej wniesienia – aż do wydania prawomocnego orzeczenia sądowego. Wyłączona będzie możliwość nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom podatkowym wydanym w oparciu o klauzulę.

Dość rozpowszechnionym na świecie rozwiązaniem jest powołanie do życia i włączenie w proces rozpoznawania spraw z zakresu zastosowania klauzuli specjalnych organów doradczych, usytuowanych poza strukturą instancyjną administracji podatkowej. Tego typu organy konsultacyjne do spraw stosowania klauzuli (mające różny skład) działają w kilku państwach (m.in. Australia, Francja, Kanada, Wielka Brytania).¹³⁹ Ich opinie, wydawane na etapie rozpatrywania sprawy przez organ podatkowy, nigdzie nie są wiążące dla organu prowadzącego postępowanie, a mimo to ich rola wydaje się znacząca. Z całą pewnością udział dodatkowego czynnika profesjonalnego wzbogaca postępowanie i raczej wzmacnia, aniżeli osłabia pozycję prawną podatnika. Warto zatem tego rodzaju doświadczenia przeszczepić na polski grunt. Należy zatem powołać niezależną od administracji podatkowej radę kon-

139 Szerzej na temat podstaw prawnych i sposobu funkcjonowania tego rodzaju komitetów w kilku państwach zob. A. Olesińska, *The General Anti-Avoidance Rule Consultative Committees*, „Comparative Law Review” 2013, vol. 16, s. 67-90.

sultacyjną, która będzie opiniowała zasadność zastosowania klauzuli w konkretnej sprawie. Skład i sposób wyłaniania kandydatów powinien zapewnić maksymalną kompetencję i bezstronność jej działania. Zdecydowaną większość członków rady powinny stanowić osoby zawodowo związane ze stosowaniem prawa podatkowego. Ustawowego uregulowania będą wymagać m.in. sposób wyłaniania i powoływania członków oraz zasady finansowania działalności komitetu. Uregulowania wymaga to, jakiego rodzaju kompetencje powinni mieć członkowie komitetu i kto te wymagania ustala oraz długość trwania kadencji członka.

Na płaszczyźnie związanej z wykonywaniem funkcji przez komitet doradczy wymaga uregulowania to, czy każda sprawa i na jakim ewentualnie etapie wymaga zaopiniowania przez komitet. Najwłaściwszym rozwiązaniem wydaje się takie, w którym wydanie opinii nie będzie obligatoryjnym elementem każdego postępowania, lecz będzie mogło mieć miejsce z inicjatywy podatnika. Podatnik zainteresowany szybszym zakończeniem postępowania podatkowego i – co za tym idzie – szybszym skierowaniem sprawy do sądu, nie będzie musiał z tej możliwości korzystać.

Nie bez znaczenia jest sposób procedowania komitetu. Najważniejsze wydają się być zagadnienia takie jak to, czy opinie będą wydawane jednoosobowo, czy kolegialnie, czy dopuszczalne będą obrady z udziałem podatnika i organu podatkowego, czy w razie wezwania podatnik miałby obowiązek uczestnictwa w posiedzeniu lub czy może być wezwany do dostarczenia dokumentów bądź wyjaśnień i pod jakim ewentualnie rygorem, kto ponosi koszty wydawania opinii itp.

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

„Art. 24b. § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

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

Trybunał Konstytucyjny¹⁴⁰ orzekł, że art. 24b § 1 o.p. jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP. Trybunał stwierdził, że zawarta w art. 24b § 1 o.p. klauzula generalna dotycząca obejścia prawa podatkowego nie spełnia konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji, a w konsekwencji narusza podstawowe elementy kształtujące treść zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) i nie realizuje wymogu należytego ustalenia ustawowo określonych elementów zobowiązań podatkowych (art. 217 Konstytucji). Co istotne jednak, Trybunał Konstytucyjny stwierdził też, „[...] iż nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych samo zjawisko normatywnej reakcji prawodawcy wobec negatywnych – z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa – zjawisk gospodarczych, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników, także jeżeli przybrałaby ona postać «ogólnej normy obejścia prawa podatkowego»”. Trybunał zatem nie wykluczył dopuszczalności wprowadzenia klauzuli do polskiego systemu podatkowego. Wiele zaś wskazuje obecnie na to, że dalsze powstrzymywanie się od jej wprowadzenia jest nieuzasadnione, ponieważ wywołuje zbyt wiele niekorzystnych skutków społecznych.

Tego typu klauzule są stosowane na świecie od wielu dziesięcioleci, a obecnie stają się coraz bardziej rozpowszechnionym prawnym narzędziem wykorzystywanym do zwalczania zjawiska unikania opodatkowania. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania (inaczej tzw. klauzula obejścia prawa podatkowego) obowiązuje w wielu państwach Unii Europejskiej, m.in. w: Austrii, Belgii, Finlandii, Francji, Hiszpanii, Irlandii, Niemczech, Portugalii, na Słowacji, w Szwecji, na Węgrzech, w Wielkiej Brytanii.¹⁴¹ Poza Europą klauzula tego typu od

140 Wyrok z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03.

141 Klauzuli takiej nie ma zaś przykładowo w Danii, Grecji, Słowenii i we Włoszech (w tym ostatnim państwie podejmowane są aktualnie próby wprowadzenia klauzuli). W Holandii obowiązuje, ale od wielu lat nie jest stosowana. W Czechach i Chorwacji w systemie podatkowym występuje norma mówiąca o konieczności ustalania konsekwencji podatkowych na podstawie ich ekonomicznej treści (zasada znana na świecie jako *substance over form* lub *econo-*

dawna obowiązuje m.in. w Australii,¹⁴² Kanadzie,¹⁴³ Nowej Zelandii,¹⁴⁴ RPA.

Tego typu normy wszędzie budzą kontrowersje, a na etapie wprowadzania lub nowelizacji – duże obawy. Zazwyczaj są wprowadzane w atmosferze gorących dyskusji. Niekiedy rządowe inicjatywy wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do systemu prawnego nie kończą się sukcesem – tak było np. kilkakrotnie w Szwecji, we Włoszech w 1988, dwukrotnie w Wielkiej Brytanii, w USA zaś propozycje wprowadzenia klauzuli ponawiano przez ok. 10 lat. Zdarzało się nawet i tak, że regulację wprowadzano do systemu prawnego, a następnie uchylano i po kilku latach ponownie wprowadzano (Szwecja).¹⁴⁵ Z doświadczeń ostatnich lat warto przywołać przykład Indii, gdzie przepisy uchwalono, a następnie pod naporem krytyki odroczone ich wejście w życie o kilka lat. Pozostaje jednak faktem, że wiele współczesnych systemów podatkowych zawiera klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania i jest ona uznawana za użyteczny instrument prawny służący przeciwdziałaniu unikania opodatkowania. Jako bardzo istotną podkreśla się w szczególności jej funkcję prewencyjną, obecność takiej normy w systemie zniechęca bowiem podatników do podejmowania działań, które mogą zostać zakwestionowane na jej podstawie.

Polska należy do stosunkowo nielicznej grupy państw, w których nie ma ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jej przyjęcie jest jednym z zalecanych przez Komisję Europejską środków przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w zakresie podatków dochodowych [Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r.

mic substance), nie może być ona jednak uznana za klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania w ścisłym rozumieniu.

142 Na temat klauzuli australijskiej zob. A. Olesińska, Konstrukcja i funkcjonowanie klauzuli ogólnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania w australijskim podatku dochodowym, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011, <http://www.trp.umk.pl>

143 Szerzej A. Olesińska, Konstrukcja i funkcjonowanie klauzuli ogólnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania w prawie podatkowym Kanady, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 2.

144 Zob. T. Arieli, The Law of Tax Avoidance in New Zealand, „New Zealand Journal of Taxation Law and Policy” 2002, vol. 8, September, s. 281-299; zob. też obszerną analizę C. Elliffe, Policy Forum: New Zealand's General Anti-Avoidance Rule: A Triumph of Flexibility over Certainty, „Canadian Tax Journal” 2014, vol. 62, nr 1, s. 146-164.

145 Zob. L. Mutèn, The Swedish Experiment with a General Anti-Avoidance Rule, [w:] Tax Avoidance and the Rule of Law, G. Cooper (editor), IBFD Publications 1997.

w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE)].¹⁴⁶ Komisja zachęca państwa członkowskie do wprowadzenia do ich przepisów krajowych następującej klauzuli:

„Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej”.¹⁴⁷

Warto też wskazać, że 27 stycznia 2015 r. Rada Unii Europejskiej wprowadziła klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania do dyrektywy 2011/96 z dnia 30 listopada 2011 r.¹⁴⁸ dotyczącej transakcji między spółkami powiązаныmi (tzw. *parent-subsidiary*).¹⁴⁹ Nowy art. 1 ust. 2 dyrektywy 2011/96 stanowi: „Państwa członkowskie nie przyznają korzyści wynikających z niniejszej dyrektywy jednostkowemu uzgodnieniu ani seryjnym uzgodnieniom, w przypadku których głównym celem lub jednym z głównych celów wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel niniejszej dyrektywy, w związku z czym – zważywszy na wszystkie stosowne fakty i okoliczności – takie jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste.” Państwa członkowskie są zobowiązane implementować te postanowienia do krajowych porządków prawnych do końca 2015 r.

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

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

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

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

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

Mimo iż jest to typ normy bardzo rozpowszechniony na świecie, to nie doszło jeszcze do ukształtowania się jednego wzorca normatywnego, który byłby powszechnie stosowany. Obserwacja rozwiązań przyjętych w innych państwach pozwala stwierdzić, iż tego typu regulacje najczęściej posługują się takimi kryteriami, jak: celowość działania podatnika zmierzającego do osiągnięcia korzyści podatkowej; wskazanie, że cel ten był głównym lub jedynym motywem działania; sztuczność lub nienaturalność, względnie brak gospodarczego uzasadnienia podjętych działań; sprzeczność z intencjami ustawodawcy.¹⁵⁰ Niejednokrotnie norma wprowadza też element kwalifikujący w postaci oceny, że nastąpiło nadużycie lub obejście prawa, względnie mowa jest o uniknięciu podatku.¹⁵¹

Z natury rzeczy klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania musi posługiwać się pojęciami nieostryimi, o nie do końca sprecyzowanej treści, gdyż jej funkcja polega właśnie na zapewnieniu normatywnej reakcji na te działania, które skoro jeszcze nie są rozpoznane, to i nie mogą być normatywnie szczegółowo dookreślone. Mając zatem na celu tę jej funkcję, należy zarazem podkreślić, że normatywna konstrukcja klauzuli musi uwzględniać zalecenia wynikające z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03). W tym kontekście zaprojektowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania jest zadaniem bardzo trudnym, ale wykonalnym. Zastrzeżenia sformułowane przez Trybunał, godne nadal największej uwagi,¹⁵² należy jednak traktować jako wysoko postawiony próg wy-

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

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

152 Na temat możliwości wprowadzenia do polskiego systemu prawa klauzuli generalnej omawianego tu typu w świetle standardów konstytucyjnych interesująco i wnikliwie wypowiedział się ostatnio T. Dębowska-Romanowska, *Uwarunkowania konstytucyjne dopuszczalności wprowadzenia klauzul antyabuzyjnych jako ogólnych instytucji materialnego prawa podatkowego*, [w:] *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, I. Czaja-Hliniak (red.), Kraków 2012, s. 91-106 oraz wcześniej w książce: *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 147-150. Wcześniej sceptycznie na temat dopuszczalności wprowadzenia klauzuli w Polsce (przez pryzmat wymogów sformułowanych przez TK) wypowiedzieli się M. Kalinowski, M. Pakulska, *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie*

magań co do jakości regulacji przeciwko unikaniu opodatkowania, a nie jako argumenty przemawiające przeciwko jej wprowadzeniu.¹⁵³ Sam Trybunał Konstytucyjny zresztą w swoim orzeczeniu nie przekreślił możliwości wprowadzenia do polskiego systemu prawnego regulacji omawianego tu typu.

Zbudowanie poprawnej i akceptowalnej – w szczególności z konstytucyjnego punktu widzenia – klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania jest możliwe.

Hipoteza normy pełniącej funkcję klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania powinna wskazywać, jakiego rodzaju działania podatnika mogą zostać zakwestionowane przez organ podatkowy, w konsekwencji czego nie przyniosą one podatnikowi zamierzonego przez niego rezultatu podatkowego.¹⁵⁴

Działanie, przeciwko któremu wymierzona jest norma, w terminologii powszechnie obecnie stosowanej w piśmiennictwie i orzecznictwie nazywane jest najczęściej „unikaniem opodatkowania”. Hipoteza normy winna być tak skonstruowana, aby scharakteryzować i objąć wszelkie potencjalne przejawy zjawiska uznawanego przez ustawodawcę za „unikanie opodatkowania”, a poza jej zakresem pozostały działania mieszczące się w sferze akceptowanego przez ustawodawcę planowania podatkowego, czy też optymalizacji podatkowej. Przesłanki określone swego czasu w art. 24b § 1 o.p., składające się na hipotezę normy, były określone zdecydowanie zbyt szeroko; zostało to w porę zauważone, a Trybunał Konstytucyjny diagnozę tę przypieczętował swoim rozstrzygnięciem. Norma w takim kształcie, jaki miał art. 24b § 1 o.p., narażałaby na oddziaływanie klauzuli zbyt wiele czynności, niemających cech unikania opodatkowania, lecz dopuszczalnej optymalizacji.

Scharakteryzowanie działania podatnika, przeciwko któremu skierowana jest klauzula, to dla ustawodawcy niełatwe zadanie. Z jednej

podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5, s. 23-24.

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

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

strony ustawowe sformułowania muszą być bardzo ogólne, winny się w nich bowiem zmieścić tego typu stany faktyczne, których ustawodawca nie przewidział w chwili tworzenia normy. Warto bowiem pamiętać, że jednym z głównych powodów wprowadzania do systemu klauzul ogólnych zapobiegających unikaniu opodatkowania jest to, że nie sposób jest za pomocą przepisów szczegółowych z góry zablokować niepożądanych działań z tego właśnie powodu, że nie można przewidzieć, jaką postać przyjmą działania podatnika, nakierowane na uniknięcie opodatkowania. Z drugiej jednak strony norma nie może być na tyle ogólna, aby swym zasięgiem objęła wszelkie działania, które przynoszą podatnikom korzystne skutki podatkowe. Stopień jej ogólności i zakres nie mogą być też na tyle rozległe, aby narażać normę na zarzut naruszenia powszechnie współcześnie przyjętych konstytucyjnych wymogów w zakresie dookreśloności ustawowego nakładania obowiązków na obywateli.¹⁵⁵ Analiza rozwiązań normatywnych spotykanych w różnych państwach i w różnym czasie prowadzi do wniosku, że światowa historia klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania to właśnie historia poszukiwania sformułowań najwłaściwszych dla zapewnienia równowagi między ogólnością a dookreślonością.

Prawie we wszystkich państwach stosujących klauzulę można spotkać deklaracje (formułowane przez administrację skarbową i orzecznictwo lub choćby przez jedno z nich) o przysługującym podatnikowi prawie do takiego układania swoich spraw, aby zapłacić jak najniższy podatek. Nie jest ono jednak nieograniczone. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania wyznacza granicę pomiędzy tym, co dopuszczalne a tym, co wykracza poza tak rozumianą swobodę minimalizowania własnych obciążeń podatkowych. Granica ta wyznaczana jest w ten sposób, że prawo nie odpowiada na pytanie, co jest dopuszczalną optymalizacją podatkową, lecz za pomocą ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wskazuje, co nią już nie jest.¹⁵⁶

155 A.Olesińska, *Klauzula ogólna*, op. cit., s. 296.

156 *Ibidem*, s. 297.

7. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego

Problematyka zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego uregulowana jest w rozdziale 3 Działu III ordynacji podatkowej i obejmuje kwestie wydania i wykonania decyzji o zabezpieczeniu oraz zabezpieczeń rzeczowych (hipoteki skarbowej oraz zastawu skarbowego).

Nowa ordynacja podatkowa powinna zachować te możliwości zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego.

W przypadku zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego poprzez wydanie i wykonanie decyzji o zabezpieczeniu jako zasadę przyjęto możliwość zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego zarówno przed wydaniem decyzji wymiarowej, jak i po wydaniu takiej nieostatecznej decyzji. Regulacja ta wymaga jednak uporządkowania w celu zwiększenia jej efektywności, jak również w celu zwiększenia ochrony praw podatników. Przyszłe rozwiązania powinny także zachować możliwość dobrowolnego wykonania decyzji o zabezpieczeniu poprzez przyjęcie przez organ podatkowy zabezpieczenia, zaoferowanego przez podatnika (płatnika).

Obowiązujące regulacje odwołują się do nieostrego kryterium uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego. Należy podjąć próbę dookreślenia przesłanek dokonania zabezpieczenia poprzez odwołanie się do bardziej precyzyjnych okoliczności wskazujących, że zabezpieczenie jest uzasadnione.¹⁵⁷ W zakresie przesłanek zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego istnieje liczne orzecznictwo sądów administracyjnych, jednak w dalszym ciągu niezbędne jest, na poziomie ustawowym, wskazanie przypadków, w których takie zabezpieczenie może być wykonane. Obecnie zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego bywa niekiedy wykorzystywane w celu zawieszenia biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego, nawet w sytuacji, w której nie istnieją realne podstawy do dokonania zabezpieczenia. Ordynacja podatkowa przewiduje bowiem

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

zawieszenie biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego od dnia „ustanowienia” zabezpieczenia do dnia zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

W przypadku dokonania zabezpieczenia poprzez wydanie decyzji o zabezpieczeniu i jej wykonanie poprzez realizację zarządzenia zabezpieczenia, konsekwencją jest poważne ingerowanie w stan majątkowy podatnika. Decyzja o zabezpieczeniu i jej wykonanie wywołuje daleko idące konsekwencje w sytuacji majątkowej zobowiązanego, porównywalne nawet z działaniami egzekucyjnymi. Kontrola legalności takiego działania, nawet w kontekście roszczeń odszkodowawczych za bezprawne działania organów państwa, jest konieczna. Zatem należy zrezygnować z instytucji wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu po wydaniu decyzji wymiarowych w celu poddania pełnej kontroli legalności zabezpieczenia, zarówno w trybie administracyjnym, jak i sądowym.¹⁵⁸ Obecny stan prawny uniemożliwiający kontrolę jest daleki od standardów, jakie wyznaczają także normy konstytucyjne (prawo do odszkodowania, prawo do sądowej kontroli działań administracji). Konstytucja RP w art. 45 ust. 1 stanowi, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Zasada prawa do sądu jest jednym z podstawowych praw każdego podmiotu. Obok regulacji rangi konstytucyjnej Polska jest również związana w tym zakresie normami wynikającymi z umów międzynarodowych – Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności z 1950 r., czy Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych z 1966 r. Z obu wielostronnych umów międzynarodowych i z Konstytucji RP można wyprowadzić normę, zgodnie z którą nikt nie może zostać pozbawiony ochrony sprawowanej przez niezawisły sąd dla dochodzenia naruszonych praw lub wolności. Prawo do sądu jest zatem konstytucyjnie gwarantowanym uprawnieniem każdego podmiotu.

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

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

8. Odpowiedzialność podatkowa i następstwo prawne

8.1. Uwagi ogólne

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

8.2. Odpowiedzialność podatkowa

Odpowiedzialność to kategoria występująca we wszystkich działach prawa. Ściśle wiąże się z pojęciem zobowiązania, ale występuje także w stosunkach prawnych niemających charakteru obligacyjnego. Przesłanką odpowiedzialności jest zawsze zachowanie niezgodne z przyjętymi wzorami postępowania, nakładającymi na pod-

miot w określonych sytuacjach społecznych obowiązek podjęcia lub zaniechania pewnych działań.¹⁵⁹

W nauce spotkać można wiele poglądów na istotę odpowiedzialności. Zdaniem W. Langa przez odpowiedzialność rozumieć należy zasadę ponoszenia przez podmiot przewidzianych prawem ujemnych konsekwencji zdarzeń lub stanów rzeczy podlegających ujemnej kwalifikacji normatywnej i przypisywalnych prawnie określonemu podmiotowi w danym porządku prawnym.¹⁶⁰ Zatem być prawnie odpowiedzialnym oznacza być prawnie kwalifikowanym do ponoszenia przewidzianych prawem ujemnych następstw zdarzeń podlegających ujemnej kwalifikacji prawnej.¹⁶¹ O odpowiedzialności prawnej można – zdaniem innych autorów – mówić też jako o określonej prawem sytuacji, w której może być zastosowana sankcja (czyli dolegliwość).¹⁶² Te zdarzenia i sytuacje zawsze muszą być przez prawo oceniane ujemnie, tj. posiadać cechę obiektywnej szkodliwości, bezprawności.

Koniecznym warunkiem zaistnienia odpowiedzialności jest ujemna ocena prawna zdarzenia. Jednak samo zdarzenie nie jest źródłem odpowiedzialności. Źródłem tym jest norma prawna. Norma ustanawiająca odpowiedzialność podmiotu określa zasadę, według której podmiotowi odpowiedzialnemu zarachowuje się następstwa prawne przypisywanych mu zdarzeń.¹⁶³ Ta zasada jest najistotniejszym elementem odpowiedzialności prawnej. Nie musi się ona opierać na sprawstwie ani związku przyczynowym. Zdarzenie jest normatywnie zarachowywane podmiotowi w myśl obowiązujących przepisów; może, ale nie musi pozostawać w związku przyczynowym z zachowaniem podmiotu. Związek ten jest przede wszystkim związkiem normatywnym.¹⁶⁴

159 M. Gintowt-Jankowicz, Odpowiedzialność podatkowa w obowiązującym prawie polskim, „Studia Prawnicze” 1973, nr 35, s. 117.

160 W. Lang, Struktura odpowiedzialności prawnej, „Acta Universitatis Nicolai Copernici” 1968, Prawo VIII, s. 12.

161 W. Lang, Spór o pojęcie odpowiedzialności prawnej, „Acta Universitatis Nicolai Copernici” 1969, Prawo IX, s. 68.

162 S. Ehrlich, Wstęp do nauki o państwie i prawie, Warszawa 1979, s. 104.

163 W. Lang, Struktura..., *op. cit.*, s. 14.

164 *Ibidem*. Na temat zasady przypisania podmiotowi zdarzenia będącego podstawą odpowiedzialności zob. też A. Olesińska, Odpowiedzialność podatkowa – aspekty teoretyczne, [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009, s. 271.

Przegląd rozwiązań normatywnych dotyczących odpowiedzialności podatkowej, zawartych w obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej, prowadzi do wniosku, że zasady przypisania odpowiedzialności poszczególnym podmiotom są co do zasady czytelne i nie wymagają gruntownych zmian. Konieczne są jednak korekty polegające na wyeliminowaniu rozwiązań nieuzasadnionych z aksjologicznego punktu widzenia. W szczególności wyeliminować należy odpowiedzialność płatnika za podatek niepobraný w sytuacjach, gdy jego błąd jest niezawiniony.¹⁶⁵ W obecnym stanie prawnym ostrze przepisów o odpowiedzialności z całą bezwzględnością godzi w płatnika. Teoretycznie jego odpowiedzialność jest odpowiedzialnością za niedopełnienie obowiązku. Praktycznie jednak – mimo dokładania należytej staranności – niejednokrotnie nie ma on możliwości uniknięcia popełnienia błędu. Nie powinien ponosić odpowiedzialności, jeśli nie można mu przypisać zaniedbania. Sprecyzowanie przypadków, kiedy taka sytuacja ma miejsce, nie jest niezbędne ani nawet wskazane. Na gruncie obecnie obowiązującego stanu prawnego niemożliwym wydaje się takie rozwiązanie niektórych problemów, które byłoby satysfakcjonujące zarówno z prawnego, jak i aksjologicznego punktu widzenia. Celem jest stworzenie normy na tyle ogólnej, aby w niemożliwych dziś do przewidzenia przypadkach stanowiła ona podstawę do wyeliminowania przypadków podobnych do tych, które występowały w przeszłości – rodząc wątpliwości interpretacyjne i prowadząc do rozstrzygnięć zgodnych z prawem, lecz trudnych do zaakceptowania z aksjologicznego punktu widzenia.¹⁶⁶

W zakresie odpowiedzialności podatkowej należy ponadto wprowadzić przepis kompetencyjny dla rad gmin umożliwiający im ustana-

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

166 Zob. A. Olesińska, Kto powinien zapłacić PCC niepobraný przy sprzedaży działki gruntu przez rolnika?, „Prawo i Podatki” 2010, nr 6, s. 17-23. Zob. też wyrok WSA w Olszynie z dnia 9 września 2009 r., sygn. akt I SA/OI 455/09, w którym Sąd orzekł: „Obciążenie kupujących podatkiem od czynności cywilnoprawnych w sytuacji stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług w związku z korektą deklaracji oraz stosownym wnioskiem złożonym przez sprzedającego, stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji RP oraz art. 121 § 1 o.p.”. Głosę do tego wyroku napisała A. Olesińska, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 4, s. 179-190.

wianie płatników w podatkach lokalnych, z uwzględnieniem obligatoryjnego wynagrodzenia. Obecnie organy uchwałodawcze gmin mogą zarządzać pobór w drodze inkasa, co jednak – z uwagi na brak odpowiedzialności inkasenta za podatek niepobraný – nie zapewnia prawidłowego poboru niektórych należności (np. opłata miejscowa, uzdrowskowa). Inkasent nie wykonujący swoich obowiązków (niepobierający należnej gminie daniny) nie ponosi obecnie żadnych konsekwencji prawnych. Przepisy dotyczące odpowiedzialności podatkowej płatnika przewidują m.in. jego odpowiedzialność za podatek niepobraný, dlatego też instytucja płatnika lepiej spełni swoje zadanie niż instytucja inkasenta w zakresie poboru niektórych danin stanowiących dochody budżetów gminnych.

W obszarze odpowiedzialności podatkowej niezbędne jest dokonanie korekty odnoszącej się do martwej dziś instytucji odpowiedzialności zapisobierców. Zapisobiercy (zwykli, a w pewnym zakresie także windykacyjni) powinni uzyskać status osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe spadkodawcy.

Należy też ustanowić odpowiedzialność pozostałego przy życiu współmałżonka za należność wynikającą ze wspólnego rozliczenia małżonków w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przeglądu i wyeliminowania dostrzeżonych wadliwości wymaga regulacja odpowiedzialności osób trzecich. Osoby trzecie wskazane w ustawie mogą być pociągnięte do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe podatnika w sytuacji, gdy ten ostatni zwleka z wykonaniem ciążącego na nim zobowiązania podatkowego lub też – w odniesieniu do niektórych kategorii podmiotów – dopiero gdy próba przymusowego wyegzekwowania podatku zakończyła się niepowodzeniem. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich jest odpowiedzialnością, która może zaistnieć obok odpowiedzialności podatnika. Samo orzeczenie o odpowiedzialności osoby trzeciej nie zwalnia podatnika z obowiązku zapłaty; taki skutek wywiera dopiero dokonanie zapłaty przez osobę trzecią. Te ogólne ramy instytucji odpowiedzialności osób trzecich nie powinny ulec zmianie.

Zwagać należy na to, że instytucja odpowiedzialności osób trzecich ma charakter wyjątkowy. Rozszerzanie przesłanek i zakresu odpowiedzialności osób trzecich nie byłoby uzasadnione z aksjologicznego

punktu widzenia. Nie jest to instytucja, która ma umożliwić zaspokojenie roszczenia podatkowego wierzyciela publicznoprawnego w każdej sytuacji, kiedy wyegzekwowanie podatku od podatnika jest niemożliwe lub bardzo utrudnione.

Wzgląd na szczególny charakter odpowiedzialności osób trzecich nakazuje w przyszłej ordynacji podatkowej wyłączyć ich odpowiedzialność z majątku objętego wspólnością majątkową małżeńską. W rezultacie osoby trzecie będą ponosić odpowiedzialność tylko majątkiem osobistym. Uzasadnione jest to tym, że osoby trzecie to szczególna kategoria podmiotów stosunków podatkowoprawnych, ponieważ odpowiadają za cudzy dług, a na dodatek przesłanką nałożenia odpowiedzialności nie jest przypisanie im zaniedbania obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. W odróżnieniu od podatnika, płatnika czy inkasenta nie biorą one udziału w procesie wymiaru i poboru podatku, a ich odpowiedzialność podatkowa oparta jest na innym tytule. Nie mając żadnych obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, pozostają „neutralne” aż do momentu, kiedy organ podatkowy na podstawie przepisu szczególnego powziął zamiar obciążenia ich odpowiedzialnością za cudzy dług podatkowy. W zakresie odpowiedzialności osób trzecich należy też usunąć niektóre martwe regulacje (np. art. 111 o.p. przewidujący odpowiedzialność członków rodziny podatnika).

Należy ustanowić zasadę, że organ podatkowy odstępuje od orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej w uzasadnionych przypadkach (takie rozwiązanie przewidywały przepisy obowiązującej przed wejściem w życie ordynacji podatkowej ustawy o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r.). Rozwiązanie takie umożliwi elastyczniejsze stosowanie tych przepisów przez organy podatkowe.

Wskazane jest też uporządkowanie, a częściowo – modyfikacja rozwiązań proceduralnych związanych z orzekaniem o odpowiedzialności osób trzecich. Między innymi w pewnym zakresie należy dopuścić możliwość weryfikacji wysokości należności podatkowej w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej.

8.3. Następstwo prawne

Następstwo prawne występuje na gruncie różnych stosunków prawnych. Polega na tym, że w wypadku utraty bytu prawnego lub zmiany formy prawnej przez podmiot stosunków prawnych stosunki te nie wygasają, lecz wstępuje w nie w miejsce dotychczasowego podmiotu inny podmiot, wskazany przez przepisy ustanawiające następstwo prawne w danej kategorii sytuacji. Przykładem następstwa prawnego jest np. spadkobranie w prawie cywilnym czy następstwo uregulowane w przepisach o komercjalizacji i prywatyzacji.¹⁶⁷

Przepisy regulujące następstwo prawne na gruncie innych gałęzi prawa nie mogą mieć wprost zastosowania do stosunków prawnych regulowanych przepisami prawa podatkowego, stąd na gruncie tej gałęzi prawa zaistniała konieczność autonomicznego uregulowania następstwa prawnego w sytuacjach, kiedy podmioty prawa podatkowego tracą byt prawny lub ulegają przekształceniom. Ordynacja podatkowa po pierwsze uregulowała samo zagadnienie następstwa prawnego w prawie podatkowym, tj. określiła, kto i w jakich sytuacjach staje się następcą prawnym podmiotów prawa podatkowego, po drugie zaś – określiła zakres praw i obowiązków podlegających sukcesji oraz inne kwestie związane z pozycją prawną następcy.

W większości przypadków ordynacja podatkowa ustanowiła następstwo prawne w takich sytuacjach, kiedy występuje ono również w macierzystej gałęzi prawa, regulującej funkcjonowanie danego typu podmiotów. Przykładowo w ordynacji podatkowej znalazły swoje odzwierciedlenie przepisy kodeksu spółek handlowych ustanawiające następstwo prawne w wypadku łączenia spółek, jak również cywilno-prawne regulacje dotyczące dziedziczenia.¹⁶⁸

Regulacja następstwa prawnego w przyszłej ordynacji podatkowej powinna co do zasady opierać się na zasadach przyjętych w obecnie obowiązującej ustawie. Zachowując model istniejących dziś rozwiązań, należy jednak zweryfikować niektóre z przyjętych obecnie zasad dotyczących następstwa prawnego spadkobierców. Aktualnie obowiązujące przepisy o następstwie prawnym spadkobierców są częściowo niespójne, niejednoznaczne i zawierają luki.

167 A.Olesińska, Polskie prawo podatkowe, Toruń 2012, s. 117 i n.

168 *Ibidem*.

Celem nowej ustawy powinno być uregulowanie następstwa prawnego na częściowo nowych, spójnych zasadach. Podstawową zmianą w zakresie następstwa prawnego spadkobierców powinno być wprowadzenie zasady, że przejmują oni wszelkie przewidziane w przepisach prawa i obowiązki zmarłego, z wyraźnie określonymi w przepisach wyłączeniami. Oprócz tego należy zmniejszyć kazuistykę rozwiązań oraz uprościć i uelastyczyć rozwiązania proceduralne.¹⁶⁹

Katalog następców prawnych podatnika powinien zostać uzupełniony o podmiot, który nabył przedsiębiorstwo lub jego część w drodze zapisu windykacyjnego.¹⁷⁰ Doprecyzowania wymaga zagadnienie następstwa prawnego w razie śmierci płatnika i inkasenta. Należy w tym zakresie również przyjąć zasadę, że spadkobiercy przejmują wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy jako podatnika, płatnika, inkasenta, od której to zasady wyjątki będą mogły być przewidziane przez przepis szczególny.

Wymagają modyfikacji również zasady dotyczące zwrotu nadpłat spadkobiercom. Uprawnienie spadkobierców do zwrotu nadpłat nie powinno być uzależnione od złożenia przez nich zgodnego oświadczenia woli co do sposobu podziału kwoty, gdyż reguła taka stanowi dla (przynajmniej niektórych) spadkobierców swoistą pułapkę w sytuacji, gdy nie wszyscy mogą lub chcą złożyć takie oświadczenie.¹⁷¹

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

169 Zob. A. Olesińska, *Tax Law Problems Resulting from Legal Succession under Polish Law: Findings and Challenges*, [w:] *System of Financial Law, System of Tax Law: Conference Proceedings*, M. Radwan (ed.), Brno 2015, s. 242-255.

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

171 Zob. *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny, praca zbiorowa* pod red. B. Brzezińskiej, M. Kalinowskiego i A. Olesińskiej, Gdańsk 2015, s. 526.

9. Deklaracje podatkowe

9.1. Uwagi ogólne

Aktualnie charakter prawny deklaracji podatkowych budzi istotne wątpliwości w doktrynie prawa podatkowego.¹⁷² Deklaracja podatkowa jest jednak z pewnością formą obowiązkowego przekazywania informacji przez zobowiązane do ich składania podmioty. Deklaracja podatkowa jest oświadczeniem wiedzy takiego podmiotu, ale może zawierać również oświadczenia woli,¹⁷³ np. w zakresie wyboru formy opodatkowania, możliwości skorzystania z łącznego opodatkowania przez małżonków.

Deklaracje podatkowe wiążą się najczęściej, choć nie wyłącznie, z samoobliczeniem podatku, który to proces towarzyszy powstawaniu zobowiązania podatkowego z mocy prawa. Jak zwrócił trafnie uwagę C. Kosikowski, większość podatków jest obliczana i płacona dzięki czynnościom samego podatnika lub płatników, nie zaś dzięki działaniom organów podatkowych. Tymczasem ta problematyka jest najmniej uregulowana lub też jej uregulowania odnoszą się jedynie do ujemnych następstw, jakie dotyczą podatników, którzy źle obliczą np. wysokość podatku.¹⁷⁴

Podkreślenia wymaga znaczenia jakie nadano składanej deklaracji podatkowej w przypadku samoobliczenia. Wskazuje się, że złożenie takiej deklaracji przez podatnika wywołuje taki sam skutek, jak wydanie i doręczenie decyzji podatkowej określającej wysokość zobowiązania podatkowego – w obu przypadkach zobowiązanie zostaje określone w konkretnej kwocie i w odniesieniu do konkretnego podmiotu.¹⁷⁵

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

173 B. Brzeziński, Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11, s. 14 i n.

174 C. Kosikowski, Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011, s. 340.

175 H. Dzwonkowski, Charakter prawny deklaracji podatkowej (zagadnienia podstawowe), „Państwo i Prawo” 1999, z. 2, s. 27; P. Pietrasz, Realizacja zobowiązań podatkowych w ra-

Dzięki deklaracji podatkowej następuje wstępne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej.¹⁷⁶ Zarówno deklaracja podatkowa, jak i decyzja podatkowa stanowią podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, umożliwiającego w dalszej kolejności wydobycie podatku w drodze egzekucji administracyjnej. Z drugiej jednak strony zaniechanie złożenia deklaracji podatkowej nie niweczy powstania zobowiązania podatkowego, gdyż skutek taki następuje z mocy samego prawa. Deklaracja podatkowa jest natomiast jedynie źródłem poznania wysokości zobowiązania podatkowego.¹⁷⁷

9.2. Rozwiązania szczegółowe w zakresie uregulowania deklaracji podatkowych

W nowej ordynacji podatkowej należy przede wszystkim przyjąć zasadę, zgodnie z którą materia deklaracji podatkowych i korekt tych deklaracji powinna być uregulowana kompleksowo w odrębnym rozdziale.¹⁷⁸ Dokonywanie korekt deklaracji z urzędu przez organ podatkowy pozostałoby w przepisach poświęconych czynnościom sprawdzającym.

Podkreślenia wymaga, że ustawą z dnia 9 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw zmieniono art. 3 pkt 5 o.p. w ten sposób, że rozszerzono zakres pojęcia deklaracji o zestawienia.¹⁷⁹ Przed tą zmianą, pod pojęciem deklaracji podatkowej rozumiano zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania zobowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Po zmianie pod pojęciem deklaracji rozumie się również zeznania, wykazy, zestawienia oraz informacje, do

mach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego, [w:] L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 711.

176 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011, Wrocław 2011, s. 45-46.

177 P. Pietrasz, J. Siemieniako, [w:] P. Pietrasz (red.), Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa-Białystok 2013, s. 47.

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

179 Zob. art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 9 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Sejm VII kadencji, druk nr 3600), <http://www.sejm.gov.pl>

których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Definicja deklaracji obejmuje zatem szeroki zakres „instrumentów” o charakterze sprawozdawczym.

Zauważyć jednak należy, że tylko dwa rodzaje deklaracji uzyskały szczególnie charakter ze względu na skutki prawne, jakie wywołują. Z art. 21 § 2 o.p. wynika bowiem domniemanie zgodności z prawdą wysokości podatku wykazanego w deklaracji podatkowej. Z kolei art. 21 § 5 o.p. reguluje zasadę wymiaru podatku zgodnie z danymi wynikającymi z deklaracji. Pozostałe kategorie deklaracji, w tym zeznania, wykazy, zestawienia oraz informacje, do których składania zobowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci nie korzystają z dobrodziejstwa domniemania zgodności z prawdą.

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

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

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

ustają skutki złożonej wcześniej deklaracji w zakresie objętym korektą. Nie da się bowiem utrzymać jednocześnie domniemania rzetelności deklaracji oraz jej korekty.

Na uwagę zasługuje nowe rozwiązanie, przewidziane w art. 81b § 2a o.p.,¹⁸⁰ zgodnie z którym korekta złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie wywołuje skutków prawnych w razie odmowy stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części oraz w razie umorzenia postępowania w związku z wycofaniem wniosku. W uzasadnieniu wydanej decyzji organ podatkowy wskazuje bezskuteczność takiej korekty.

Problem skuteczności korekty deklaracji podatkowej uwidocznił się w praktyce organów podatkowych oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych, gdyż korekcie deklaracji *in minus*, składanej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, odmówiono skutków prawnych. Zaznaczyć jednak należy, że przed wskazaną wyżej modyfikacją w postaci dodania art. 81b § 2a o.p. brak skutków prawnych korekty *in minus* nie wynikał wprost z przepisów prawa. Wyraźnie z przepisów prawa powinny wynikać natomiast wyjątki, w których korekta deklaracji nie wywołuje skutków prawnych.

Należy wprowadzić ograniczenie uprawnienia do skorygowania deklaracji ze względu na upływ terminu przedawnienia wymiaru.¹⁸¹

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

180 Zob. art. 1 pkt 73 lit. b) ustawy z dnia 9 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Sejm VII kadencji, druk nr 3600), <http://www.sejm.gov.pl>

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

wczesne wszczęcie postępowania podatkowego pozbawiłoby podatnika prawa do złożenia korekty deklaracji.¹⁸²

Uporządkowania wymagają kwestie związane z korektą deklaracji podatkowej w trakcie postępowania podatkowego. Zauważyć należy, że aktualnie w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez organy kontroli skarbowej kontrolowany może złożyć skuteczną korektę deklaracji podatkowej w ostatniej fazie tego postępowania, tuż przed wydaniem decyzji podatkowej, w terminie przewidzianym do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 14c ust. 2 w zw. z art. 24 ust. 4 ustawy o kontroli skarbowej¹⁸³). Podkreślenia wymaga to, że skorygowanie deklaracji następuje w takiej sytuacji w toku postępowania kontrolnego, które jest postępowaniem o charakterze jurysdykcyjnym i może zakończyć się wydaniem decyzji podatkowej. Uprawnienie takie nie przysługuje natomiast stronie w postępowaniu podatkowym. W terminie wynikającym z art. 200 § 1 o.p. strona nie może dokonać skutecznego skorygowania deklaracji podatkowej. Wyposażenie organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej w uprawnienie do wydawania decyzji podatkowych, w których następuje określenie wysokości zobowiązania podatkowego, pozwala na porównywanie obu wskazanych procedur administracyjnych (podatkowej i kontrolnej). Wskazane powyżej odmienności w procedurach ujętych w ustawie o kontroli skarbowej oraz w ordynacji podatkowej skutkują zróżnicowanym traktowaniem kontrolowanych w postępowaniu kontrolnym i stron postępowania podatkowego uregulowanego w Dziale IV o.p.¹⁸⁴

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

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

183 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

184 Zob. szerzej: P. Pietrasz, J. Siemieniako, E. Wróblewska, [w:] P. Pietrasz (red.), Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa-Białystok 2013, s. 324.

Uregulowania wymaga również kwestia przyznania uprawnienia do złożenia korekty deklaracji podatkowej spółki cywilnej przez osobę, która była współnikiem tej spółki w chwili jej rozwiązania.¹⁸⁵

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

Przepisy o składaniu deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej, które dotyczyć powinny również korekt deklaracji, należy uregulować w rozdziale poświęconym zasadom komunikacji elektronicznej. Przepisy dotyczące deklaracji podatkowych oraz ich korekt powinny być realizowane z wykorzystaniem usług i funkcjonalności wdrożonych w projekcie e-Deklaracje2.¹⁸⁶ Celem głównym (strategicznym) tego projektu jest usprawnienie (zoptymalizowanie) procesów wymiany informacji między administracją podatkową a jej interesariuszami.

Takie same zasady dotyczące składania deklaracji i ich korekty, w tym za pomocą środków komunikacji elektronicznej, dotyczyć powinny podatkowych organów państwowych oraz samorządowych.¹⁸⁷

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

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

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

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

korekty deklaracji podatkowej za okres objęty decyzją wydaną przez organ podatkowy w zakresie, jaki nie był kwestionowany decyzją.¹⁸⁸

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

9.3. Uwagi końcowe

Zaproponowane rozwiązania szczegółowe w zakresie uregulowania deklaracji podatkowych urzeczywistnią zasadę nowej ordynacji podatkowej, zgodnie z którą każdy podatnik (podmiot bierny stosunku podatkowoprawnego) jest rzetelny. Zasada domniemania prawdziwości zeznań, deklaracji i innych oświadczeń znaczących dla realizacji zobowiązań podatkowych jest częścią domniemania dobrej wiary, wynikającej z art. 30 Konstytucji RP. Zgodnie z tym przepisem przyrodzona i niezbywalna godność człowieka stanowi źródło wolności i praw człowieka i obywatela. Jest ona nienaruszalna, a jej poszanowanie i ochrona jest obowiązkiem władz publicznych. Przepisy powinny ponadto regulować zasady obalenia domniemania prawdziwości składanych deklaracji podatkowych oraz korekt.

10. Solidarność w prawie podatkowym

Podstawą projektowanych w nowej ustawie regulacji związanych z solidarnością zobowiązania podatkowego oraz solidarną odpowiedzialnością za takie zobowiązanie powinno być założenie, iż na gruncie prawa podatkowego uprawnienie wierzyciela powinno być w tym zakresie ściśle reglamentowane. W praktyce bowiem ukształtowanie zobowiązania lub odpowiedzialności w sposób solidarny jest, z punktu widzenia zobowiązanych, instytucją dotkliwą, zwłaszcza wtedy gdy związek z innym podmiotem zobowiązanym solidarnie nie jest wystarczająco silny. O ile bowiem większych zastrzeżeń nie budzi solidarna odpowiedzialność za zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie małżonków, którzy łącznie rozliczają się z tego podatku, o tyle można mieć wątpliwości, czy w ten sposób powinna być

188 *Ibidem*, s. 79.

ukształtowana odpowiedzialność np. niekiedy nawet nieznających się współwłaścicieli nieruchomości.

Nie jest zasadne przenoszenie do nowej ustawy w mechaniczny sposób instytucji cywilnoprawnych zobowiązań solidarnych, chociaż bez wątpienia powinny one stanowić bazę dla tworzonych nowych rozwiązań. Docenić bowiem należy fakt, iż kwestia wielości dłużników oraz wierzycieli jest w prawie cywilnym uregulowana dość szczegółowo. Za niewystarczające należy jednak uznać obecne rozwiązanie, w którym art. 91 o.p. zawiera jedynie ogólne odesłanie w zakresie stosowania przepisów kodeksu cywilnego dotyczących zobowiązań cywilnoprawnych do zobowiązań podatkowych. Prawo podatkowe reguluje specyficzne, nieznane prawu prywatnemu instytucje, co wymaga stworzenia dla nich odrębnych ram prawnych. Należy więc uwzględnić specyfikę instytucji występujących w prawie podatkowym, co przemawia za doregulowaniem, w kontekście solidarności długu i wierzytelności, pozycji prawnej zarówno zobowiązanego, jak i wierzyciela. Zasadą powinno przy tym pozostać, iż solidarność zobowiązania i odpowiedzialności w prawie podatkowym musi wynikać wprost z przepisów o ran-dze ustawy.

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

Konieczne jest też uwzględnienie w nowej regulacji zróżnicowania w zakresie stosowania tej instytucji występującego w przepisach

szczególnych, gdzie z jednej strony mówi się o solidarności zobowiązania podatkowego i co za tym idzie, mającej identyczny charakter odpowiedzialności za to zobowiązanie, a z drugiej – o solidarnej odpowiedzialności dotyczącej cudzego długu. Są to dwie odrębne sytuacje, które muszą być w sposób możliwie precyzyjny uregulowane.

Aktualnie w niewielkim zakresie ordynacja podatkowa reguluje zagadnienie związane z powstaniem zobowiązania o charakterze solidarnym, a zwłaszcza w tych sytuacjach, gdy konieczne jest do tego wydanie i doręczenie decyzji. Uwaga ta dotyczy zresztą generalnie postępowań podatkowych, których wynikiem jest wydanie decyzji stanowiącej podstawę do dochodzenia odpowiedzialności o charakterze solidarnym. W tym zakresie szczególnie ważne jest zapewnienie skuteczności tych procedur w przypadku braku możliwości identyfikacji wszystkich dłużników zobowiązanych w sposób solidarny. O ile zobowiązanie zostało ukształtowane w sposób solidarny, uprawnienia wierzyciela nie mogą mieć charakteru pozornego. Nie można dopuścić do sytuacji, w których nie są one realizowane z przyczyn wyłącznie formalnych, np. gdy postępowanie winno być prowadzone wobec wszystkich podmiotów zobowiązanych solidarnie, ale nie jest możliwe ustalenie części z nich, co wyklucza w ogóle jego zakończenie. Dobrym przykładem takiej sytuacji są regulacje z zakresu prawa celnego. Aktualnie w toku postępowań w sprawach celnych określane są w jednej decyzji kwoty należności celnych przywozowych dla wielu dłużników np. z tytułu usunięcia towaru spod dozoru celnego w procedurze tranzytu (art. 203 Wspólnotowego kodeksu celnego). Jeżeli w odniesieniu do tego samego długu celnego występuje kilku dłużników, to są oni solidarnie zobowiązani do pokrycia tego długu (art. 213 wkc.). Często międzynarodowy charakter procedury tranzytu oraz konieczność ustalenia pełnego kręgu dłużników długu celnego powoduje występowanie wielości stron w postępowaniu, w tym różnych narodowości, co znacznie utrudnia przeprowadzenie postępowania w takich sprawach. Należy więc uwzględnić w nowych regulacjach sytuacje, w których pomimo dołożenia należytej staranności organ podatkowy nie jest w stanie zidentyfikować wszystkich podmiotów zobowiązanych solidarnie do zapłaty danego świadczenia i umożliwić jednak wydawanie decyzji również w takich przypadkach. Jednocześnie, celem ochrony praw

podatników, w ustawie należy wskazać (nawet przy pomocy klauzul generalnych) przypadki, w których organ podatkowy będzie mógł odstąpić od obowiązku prowadzenia postępowania podatkowego i wydawania decyzji adresowanych do wszystkich potencjalnie zobowiązanych w sposób solidarny podmiotów. Sytuacja taka jest uzasadniona, jak wskazano, np. wtedy, gdy przy dołożeniu należytej staranności nie jest możliwe ustalenie wszystkich podmiotów zobowiązanych solidarnie.

Niedoregulowana w kontekście solidarności w obowiązujących przepisach jest nie tylko problematyka prowadzonych przez organy podatkowe procedur podatkowych, ale także np. samoobliczenia podatku. W szczególności przepisy nie precyzują ani sposobu składania deklaracji podatkowych, ani ich korygowania przez podatników solidarnie zobowiązanych do zapłaty. Tymczasem są to zagadnienia powszechnie występujące i o dużej doniosłości praktycznej. Uwaga ta zasadna jest także w zakresie instytucji ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, gdy jedynie niektórzy z dłużników solidarnych składają wnioski o ulgę. Proste zastosowanie w tym zakresie regulacji prawa cywilnego prowadziłoby do stwierdzenia, iż zastosowanie ulgi wobec jednego ze zobowiązanych solidarnie nie wywołuje skutku względem pozostałych. Art. 373 kc. stanowi bowiem, iż zwolnienie z długu jednego z dłużników solidarnych nie ma skutku względem współdłużników. Zastosowanie tej reguły do rozłożenia na raty czy odroczenia terminu płatności budzi istotne wątpliwości, albowiem wychodzi to nawet poza ramy rozumowania *per analogiam*. Z kolei w przypadku umorzenia zaległości podatkowych należałoby rozwiązać problem relacji art. 373 kc., który ewentualnie byłby zastosowany, do art. 59 § 1 pkt 8 o.p. Ten ostatni stanowi, iż zobowiązanie podatkowe wygasa w następstwie umorzenia zaległości. Zobowiązanie, które ma charakter solidarny, jest jednak jednym zobowiązaniem, w związku z czym na tle powołanego przepisu ordynacji podatkowej wygasa w następstwie umorzenia zaległości. Nie może ono wygasnąć ani w części (zobowiązanie solidarne jest niepodzielne), ani też w odniesieniu wyłącznie do niektórych z dłużników solidarnych. Są to więc kwestie wymagające uregulowania w projek-

towanych przepisach.¹⁸⁹ Docelowo należałoby wprowadzić takie regulacje, które umożliwiałyby stosowanie ulg w spłacie wobec niektórych podmiotów zobowiązanych, bez skutku dla pozostałych.

Odpowiednie zmiany związane z solidarnością w prawie podatkowym powinny być wprowadzone do poszczególnych instytucji uregulowanych w nowej ustawie, z wyjątkiem, ze względu na ich generalny charakter, niejako przed nawias do przepisów ogólnych, podstawowych zasad solidarności na gruncie prawa podatkowego. Za takim rozwiązaniem przemawia także niejednorodny charakter odpowiedzialności solidarnej w prawie podatkowym, która może wiązać się ze zobowiązaniem o takim charakterze, w tym powstającym poprzez doręczenie decyzji, ale może być także odpowiedzialnością za cudzy dług, a więc może być to instytucja związana zarówno z etapem powstawania stosunku prawnopodatkowego, jak i wymiarem oraz wykonywaniem zobowiązań podatkowych.¹⁹⁰

Docelowo proponowane kierunkowe zmiany mają przyczynić się do względnie kompleksowej regulacji solidarności wierzytelności i długu w przepisach ogólnego prawa podatkowego.¹⁹¹ W takiej sytuacji przepisy szczegółowe zasadniczo jedynie rozstrzygałyby o tym, czy obowiązek, zobowiązanie, odpowiedzialność mają charakter solidarny, ewentualnie czy taki charakter ma wierzytelność, jak to aktualnie ma

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

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

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

miejsce w przypadku małżonków rozliczających się łącznie z podatku dochodowego od osób fizycznych. Natomiast jedynie na zasadzie wyjątku dopuszczałyby one rozwiązania szczególne, których przenoszenie do ordynacji podatkowej ze względu na ich charakter byłoby nieuzasadnione.¹⁹² Taki sposób unormowania zagadnienia solidarności w prawie podatkowym przyczyni się do podniesienia przejrzystości regulacji ze wskazanego zakresu, co wydaje się niezbędne, biorąc pod uwagę konsekwencje, jakie wiążą się z solidarną odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe dla podatników, jak i innych podmiotów zobowiązanych.

11. Zaległość podatkowa

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

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

- nadpłaty lub zwrotu podatku wykazanych w deklaracji, jeżeli zostały wykazane nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, a organ podatkowy dokonał zwrotu lub zaliczenia na poczet zaległości podatkowych, bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych;

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

- oprocentowania nienależnej nadpłaty bądź zwrotu podatku zwróconych lub zaliczonych na poczet zaległych, bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych;
- wynagrodzenia płatników lub inkasentów pobranych nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej.

Nie jest to wyczerpująca regulacja, gdyż nie obejmuje wszystkich sytuacji, w których po stronie podatnika wystąpi obowiązek zwrotu nienależnie otrzymanych należności i które powinny być traktowane jako zaległość podatkowa. Zmiany w tym zakresie przewiduje uchwalona przez Sejm w dniu 9 lipca 2015 r. ustawa o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw,¹⁹³ w której określono na nowo katalog należności, które traktuje się jako zaległości, jak również określono obowiązek zwrotu uzyskanych przez podatnika (płatnika, inkasenta) nienależnych świadczeń publicznoprawnych. W szczególności zwrotowi bez wezwania organu podatkowego podlegałaby uprzednio zwrócona przez organ podatkowy lub zaliczona na poczet zaległości podatkowych (odsetek, bieżących zobowiązań) nadpłata lub zwrot podatku, wykazane w deklaracji nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, potraktowane na równi z zaległością podatkową. *Novum* w ustawie to między innymi obowiązek zwrotu do organu podatkowego nadpłat lub zwrotów podatku określonych lub stwierdzonych w decyzji, która następnie została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność albo jej wygaśnięcie, z jednoczesnym wprowadzeniem terminu zwrotu tych należności, po upływie którego traktowane są jak zaległości podatkowe.

12. Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna

Projektowana regulacja powinna bazować na utrwalonych zasadach wynikających z obowiązujących przepisów ordynacji podatkowej. W szczególności powinna być zachowana zasada, iż odsetki za zwłokę stanowią konsekwencję powstania zaległości podatkowej, a obowiązek ich naliczania istnieje niezależnie od przyczyn powstania zaległości podatkowej i winy podatnika (płatnika, inkasenta) w tym zakresie. Po-

193 Sejm VII kadencji, druk nr 3600.

nadto powinna istnieć zasada uiszczania odsetek bez wezwania organu podatkowego oraz zasada proporcjonalnego zaliczania wpłat na poczet zaległości podatkowej i obciążających ją odsetek za zwłokę.

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

Ponadto należy zmodyfikować przesłankę nienaliczania odsetek za zwłokę dotyczącą sytuacji, gdy organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających w okresie dwóch lat nie zweryfikował deklaracji zawierającej błędy rachunkowe lub oczywiste omyłki.¹⁹⁴ Utrzymywanie dwuletniego okresu przewidzianego w obecnie obowiązującym przepisie w przypadku, gdy organy podatkowe stosują elektroniczne narzędzia walidacji deklaracji w zakresie błędów rachunkowych i oczywistych omyłek, nie znajduje uzasadnienia. W związku z tym należy skrócić ten termin do roku.

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

Instrumentem dążenia do maksymalizacji poziomu dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych powinno być wprowadzenie w przepisach nowej ustawy obniżonej stawki odsetek za zwłokę dla podatników wychodzących z inicjatywą poprawy (skorygowania) nieprawidłowości z pierwotnej deklaracji i bezzwłocznego uregulowania zaległości podatkowej, przy równoczesnym wskazaniu ram czasowych na

194 Art. 54 § 1 pkt 7a o.p.

możliwość skorzystania z tej preferencji.¹⁹⁵ Co oczywiste, skutku w postaci obniżonych odsetek nie powinno wywoływać działanie podatnika zainicjowane uprzednią aktywnością organu podatkowego. Zbliżone rozwiązania w tym zakresie przyjęto w zmianie ordynacji z dnia 9 lipca 2015 r.

Nowela z 9 lipca wprowadza rozwiązanie w zakresie podwyższonej stawki odsetek za zwłokę. Podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 150% stawki odsetek za zwłokę przewidziano w sytuacji gdy w podatku od towarów i usług lub w podatku akcyzowym:

- 1) zaniżono zobowiązanie podatkowe, zawyżono kwotę nadpłaty lub zwrotu podatku i ujawnił to organ podatkowy w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego,
- 2) złożono korektę deklaracji i po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej lub korekta została złożona w wyniku czynności sprawdzających,¹⁹⁶
- 3) organ podatkowy w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego ujawnił fakt niezłożenia deklaracji, mimo ciążącego obowiązku i stwierdził zapłaty podatku.

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

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

196 W tych dwóch przypadkach warunkiem, zastosowania stawki podwyższonej jest przekroczenie 25% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku przekracza i jednocześnie kwota tego przekroczenia musi być wyższa niż pięciokrotna wysokość minimalnego wynagrodzenia.

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

13. Terminy

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

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

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

Istotnym *novum* potrzebnym w praktyce stosowania prawa podatkowego powinno być wprowadzenie instytucji umożliwiającej przyjęcie, iż termin materialnoprawny uznaje się za zachowany, mimo jego uchybienia przez zainteresowanego. Podobna instytucja, znajdująca zastosowanie do terminów prawa materialnego, do których nie można stosować w aktualnym stanie prawnym art. 162 o.p., znajduje się aktualnie w art. 48 o.p.¹⁹⁷ Przepis ten, jak wskazuje się w doktrynie,

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

może mieć zastosowanie m.in. do „terminu do złożenia deklaracji podatkowych w podatkach powstających z mocy prawa (podatek od towarów i usług, podatek od nieruchomości płacony przez osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej), terminu do złożenia informacji podatkowych (podatek od nieruchomości, rolny i leśny płacony przez osoby fizyczne), terminu do złożenia oświadczenia w sprawie rezygnacji z karty podatkowej lub ryczałtu od sprzedaży ewidencjonowanej, terminu do wyboru opodatkowania według stawki liniowej w podatku dochodowym od osób fizycznych itp.”¹⁹⁸

Istotną modyfikacją w stosunku do aktualnej treści art. 48 o.p. będzie umożliwienie podatnikom złożenia, w przypadku uchybienia terminu, stosownego wniosku o uznanie terminu za zachowany, jednocześnie z dopełnieniem czynności, dla której termin był wyznaczony.¹⁹⁹ Instytucja ta uruchamiana będzie na wniosek zainteresowanego, który zobowiązany będzie uprawdopodobnić, że uchybienie terminowi prawa materialnego nastąpiło bez jego winy. Drugą ważną modyfikacją aktualnej regulacji będzie wyeliminowanie elementu uznania administracyjnego. Organ podatkowy dokona rozstrzygnięcia na zasadach identycznych z wynikającymi z aktualnego art. 162 o.p. Takie rozwiązanie upodobniłoby sytuację podmiotu uchybiającego w sposób niezawiniony terminowi prawa materialnego z sytuacją podmiotu, który dopuszcza się niezawinionego uchybienia terminowi procesowemu.

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

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

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

14. Zaświadczenia

Wydawanie zaświadczeń (tak powinien brzmieć tytuł odpowiedniego działu nowej ustawy – ordynacja podatkowa) jest jedną z istotniejszych i bardziej absorbujących czynności wykonywanych przez organy podatkowe – tak państwowe, jak i samorządowe. Jest czynnością wykonywaną przez administrację podatkową odnoszącą się do wszystkich podatników, dotyczącą wszystkich należności podatkowych. Już tylko z tego powodu przepisy o wydawaniu zaświadczeń powinny być umieszczone w ustawie – ordynacja podatkowa, a więc akcie prawnym ogólnego prawa podatkowego. Podobnie zresztą jest z wydawaniem zaświadczeń przez inne organy administracji publicznej, które to przepisy znajdują się w kodeksie postępowania administracyjnego – art. 217 – 220 k.p.a.

Dostępne dane statystyczne wskazują, że ilość wydawanych przez organy podatkowe zaświadczeń w danym roku podatkowym sięga – w zależności od rodzaju organu podatkowego – od kilkuset (wójt, burmistrz) do kilku, kilkunastu bądź kilkuset tysięcy (naczelnik urzędu skarbowego, prezydent miasta). Zagadnienie to było i jest przedmiotem kontroli przeprowadzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli, która w raporcie z dnia 3 czerwca 2014 r. nr KBF-4101-06-00/2013 Nr ewid. 26/2014/P/13/03/9KBF (str. 20) stwierdziła, że „w badanej próbie (wydanych w 2013 r. zaświadczeń przez urzędy skarbowe) wynoszącej 106656 zaświadczeń, 99,3% wydano w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku, a resztę (761) po upływie tego terminu”. Z raportu wynika, że od kilku lat wzrasta liczba dokumentów składanych przez obywateli do organów podatkowych drogą elektroniczną. W 2011 r. złożono ich 6,6 mln, w 2012 r. – 11,3 mln, a w 2013 r. (do dnia 17 września) – 14,7 mln. Kwestia szybkości i sprawności załatwiania spraw – w tym także i wydawania zaświadczeń – spowodowała wprowadzenie zmian do ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.²⁰⁰ I tak ustawą z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw²⁰¹ – wpro-

200 Dz.U. z 2013 r. poz. 235.

201 Dz.U. poz. 183.

wadzano między innymi zmianę, polegającą na możliwości wydawania zaświadczeń (art. 306j pkt 1 o.p.) drogą elektroniczną. Pomimo tych działań obserwujemy stały wzrost liczby wydawanych zaświadczeń, w tym przede wszystkim na żądanie innych organów państwowych lub samorządowych. Podjęte na podstawie powyższych ustaw, a także ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce²⁰² działania mogą ten trend zmniejszyć, ale – w opinii administracji podatkowej i członków Komisji – niezbędne są w tym zakresie dalsze zmiany ograniczające liczbę wydawanych zaświadczeń – szczególnie przez zastąpienie ich innymi dokumentami lub oświadczeniem.

Cele powyższe można osiągnąć poprzez:

- a) utrzymanie dotychczasowego modelu istniejących przepisów o wydawaniu zaświadczeń z podziałem na przepisy o charakterze ogólnym (art. 306a-306c o.p.), przeniesienie art. 306d o.p. do innych działów nowej ustawy oraz eliminację i modyfikację przepisów dotychczasowych, tj. art. 306e-306n o.p.,
- b) wprowadzenie w odpowiednich przepisach nowej ustawy podobnych do dotychczasowych art. 306e o.p., art. 306f o.p., art. 306i o.p. wyłączności oświadczeń bądź uwierzytelnionych deklaracji podatkowych, ksiąg podatkowych itp. jako dowodów wykazujących stan zobowiązań podatkowych, zaległości podatkowych lub innych danych dotyczących sytuacji majątkowej podatnika (płatnika, inkasenta),
- c) eliminację przepisów zobowiązujących organy podatkowe do wydawania zaświadczeń na podstawie akt prowadzonych spraw, danych przybliżonych (poszlak) jako sprzecznych z istotą przepisów o wydawaniu zaświadczeń,
- d) utrzymanie dotychczasowych rozwiązań w zakresie wydawania zaświadczeń na żądanie jednostek organizacyjnych uprawnionych do udzielania kredytów (pożyczek), kontrahentów podatników, małżonka podatnika, współnika spółek, a także zaświadczeń o zaległościach podatkowych zbywającego na jego wniosek lub wniosek nabywcy,

202 Dz.U. poz. 1342.

- e) utrzymanie dotychczasowych przepisów dotyczących wydawania certyfikatów rezydencji,
- f) dodanie do ustawy przepisu dającego organom podatkowym możliwość uchylenia lub zmiany²⁰³ wydanego zaświadczenia, o ile wydane okazało się błędne.

15. Postępowanie w razie zaginięcia lub zniszczenia akt

Zasadne jest uregulowanie w ordynacji podatkowej postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt. Rozwiązania dotyczące postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt przewiduje w szczególności procedura cywilna, karna oraz sądownoadministracyjna. Zauważyć należy, że regulacji takich nie ma w kodeksie postępowania administracyjnego ani też w ordynacji podatkowej. Jakkolwiek przepisy wskazanych procedur administracyjnych nie zawierają norm regulujących postępowanie w razie zaginięcia lub zniszczenia akt, to jednak uznać należy, iż stosowanie tej instytucji przez organ administracyjny (podatkowy) jest nie tylko dopuszczalne, ale i konieczne, w szczególności gdy odtworzenie treści zaginionej decyzji jest niezbędne dla prowadzenia postępowania w trybie nadzwyczajnym.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażono zasadny pogląd, że niepodjęcie działań w celu odtworzenia zaginionych lub zniszczonych akt sprawy administracyjnej może stanowić istotną wadę postępowania administracyjnego mogącą wpłynąć na rozstrzygnięcie sprawy.²⁰⁴

203 Możliwość zmiany zaświadczenia przewiduje np. art. 5 ust. 3a) ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.), który wskazuje, że „w przypadku, gdy wartość faktyczna udzielonej pomocy *de minimis* jest inna, niż wartość pomocy wskazana w wydanym zaświadczeniu, o którym mowa w ust. 3, podmiot udzielający pomocy – w terminie 14 dni od dnia stwierdzenia tego faktu – wydaje nowe zaświadczenie, o którym mowa w ust. 3, w którym wskazuje właściwą wartość pomocy oraz stwierdza utratę ważności poprzedniego zaświadczenia”. W istocie rzeczy oznacza to zmianę wydanego zaświadczenia. Możliwość stosowania trybów nadzwyczajnych postępowania administracyjnego do wydawania zaświadczeń przewiduje też art. 20 ustawy z dnia 8 lipca 2005 r. o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2014 r. poz. 1090). Stosuje się w tym zakresie odpowiednio do postępowań zakończonych wydaniem zaświadczeń przepisy art. 145, art. 145a, art. 146 § 2, art. 147-152, art. 154 § 2, art. 155-159 oraz art. 161-163 kodeksu postępowania administracyjnego.

204 Zob. wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 1998 r., sygn. akt IV SA 1438/96.

W doktrynie zwrócono uwagę na problem, według jakich przepisów organ administracyjny mógłby dokonywać odtworzenia akt administracyjnych właśnie ze względu na brak uregulowania tej materii w przepisach procedury administracyjnej. Wskazano również na dopuszczalne stosowanie analogii w zakresie trybu odtwarzania akt administracyjnych i stosowania zasad przewidzianych w procedurze cywilnej lub w procedurze sądownoadministracyjnej przez organ administracyjny (podatkowy).²⁰⁵

W orzecznictwie sądów administracyjnych zarysowały się natomiast trzy zasadnicze poglądy dotyczące sposobu odtworzenia akt administracyjnych.

Według pierwszego z nich, w drodze analogii winny mieć zastosowanie przepisy księgi czwartej kodeksu postępowania cywilnego (art. 716-729 kpc.).²⁰⁶ Według drugiego poglądu, w drodze analogii winny mieć zastosowanie przepisy Działu IX ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.²⁰⁷ Z kolei według trzeciego poglądu, zaginiony lub zniszczony dokument winno się odtworzyć przy użyciu wszelkich dostępnych środków dowodowych przewidzianych w kodeksie postępowania administracyjnego, nie wyłączając przesłuchania świadków i stron w ramach postępowania, dla którego rozstrzygnięcia treść tego dokumentu ma istotne znaczenie.²⁰⁸

W najnowszych orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego za prawidłowe przyjmuje się rozwiązanie, zgodnie z którym do postępowania prowadzonego przez organy administracji w przedmiocie odtworzenia akt w drodze analogii winny mieć zastosowanie przepi-

205 M. Romańska, [w:] T. Woś (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 825 i n. oraz wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 1998 r., sygn. akt IV SA 1438/96.

206 Zob. wyroki NSA z dnia 4 lutego 1999 r., sygn. akt IV SA 419/98 i z dnia 2 kwietnia 1998 r., sygn. akt IV SA 1438/96 oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 kwietnia 2006 r., sygn. akt I SA/Wa 75/06.

207 Zob. wyroki NSA: z dnia 14 czerwca 2012 r., sygn. II OSK 456/11 i z dnia 28 października 2009 r., sygn. II OSK 1710/08 oraz wyroki: WSA w Lublinie z dnia 19 września 2008 r., sygn. akt II SA/Lu 422/08 i WSA w Poznaniu z dnia 1 kwietnia 2009 r., sygn. akt II SA/Po 926/08.

208 Zob. wyrok NSA z dnia 6 lipca 2006 r., sygn. akt II OSK 921/05.

sy Działu IX ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.²⁰⁹

Zauważyć ponadto należy, że nie ma podstaw prawnych do odtwarzania akt administracyjnych, a zatem także akt postępowania podatkowego, przez sąd administracyjny, nawet jeżeli zaginęły razem z aktami sądowymi.²¹⁰

W doktrynie wskazuje się również, że czynności odtworzenia akt sprawy znajdują swoje oparcie w przepisach postępowania wyjaśniającego w postępowaniu administracyjnym i to właśnie w tej materii prawnej należy doszukiwać się właściwości organu do prowadzenia postępowania w zakresie odtworzenia akt sprawy. Obowiązek odtworzenia akt spoczywa na tym organie administracji publicznej, który jest aktualnie właściwy (rzeczowo, miejscowo i instancyjnie) do rozpoznania i rozstrzygnięcia (w trybie zwykłym lub nadzwyczajnym) określonej sprawy administracyjnej. Rekonstrukcja przypadłych akt sprawy administracyjnej ostatecznie rozstrzygniętej należy do organu właściwego dla trybu nadzwyczajnego postępowania administracyjnego.²¹¹

W celu zapewnienia kompleksowego charakteru regulacji prawnych dotyczących procedury podatkowej uzasadnione jest ujęcie tej materii odnoszącej się do postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt w nowej ordynacji podatkowej.

16. Udział prokuratora i Rzecznika Praw Obywatelskich w procedurze podatkowej

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

209 Postanowienia NSA: z dnia 21 listopada 2013 r., sygn. akt II OW 109/13 oraz z dnia 27 lutego 2015 r., sygn. akt II OW 191/14.

210 M. Romańska, [w:] T. Woś (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 824 oraz B. Gruszczyński, [w:] B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 615 i n.

211 G. Łaszczyca, *Odtwarzanie akt sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 9, s. 52 i n.

le IV k.p.a. Zgodnie bowiem z art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. przepisów tej ustawy nie stosuje się do spraw uregulowanych w ordynacji podatkowej z wyjątkiem w szczególności przepisów Działu IV, który reguluje udział prokuratora w postępowaniu administracyjnym. Wskazuje się, że jest to związane z istnieniem postępowań, które albo są regulowane przez k.p.a., ale z istotnymi odrębnościami albo też kierują się własnymi uregulowaniami, ale w różnym stopniu odsyłają do stosowania k.p.a.²¹²

Zauważyć należy, że „własne” uregulowanie udziału prokuratora w procedurach podatkowych uzasadnione jest przede wszystkim tym, że obowiązująca ordynacja podatkowa w przeciwieństwie do kodeksu postępowania administracyjnego, reguluje nie tylko postępowanie jurysdykcyjne (postępowanie podatkowe), ale również inne, tzw. niejurysdykcyjne procedury podatkowe (np. czynności sprawdzające, kontrolę podatkową). W nauce zwrócono uwagę na pewne wątpliwości, jakie pojawiają się na tle interpretacji art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. w związku z udziałem prokuratora w innych niż postępowanie podatkowe procedurach podatkowych, a zwłaszcza w czynnościach sprawdzających i w kontroli podatkowej.²¹³

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

W związku z proponowanymi zmianami należy dokonać modyfikacji ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich w zakresie udziału RPO w postępowaniach uregulowanych w nowej ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich,²¹⁴ po zbadaniu sprawy Rzecznik może zwrócić się o wszczęcie postępowania administracyjnego, wnosić skargi do sądu administracyjnego, a także uczestniczyć w tych postępowaniach – na prawach przysługujących prokuratorowi.

212 W. Czerwiński, *Udział prokuratora w postępowaniu administracyjnym*, Toruń 2009, s. 149.

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

214 Tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 ze zm.

W celu wyeliminowania ewentualnych wątpliwości zasadne jest uregulowanie uprawnień Rzecznika Praw Obywatelskich w procedurach podatkowych.

17. Spory o właściwość i spory kompetencyjne

Przepisy ordynacji podatkowej materię dotyczącą rozstrzygania sporów o właściwość i sporów kompetencyjnych regulują tylko w zakresie sporów powstałych pomiędzy organami podatkowymi.²¹⁵ Rozwiązania takie powinny znaleźć się również w nowej ordynacji podatkowej. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że spory o właściwość i spory kompetencyjne mogą powstawać zarówno pomiędzy organami podatkowymi, jak i pomiędzy organami podatkowymi a innymi organami administracyjnymi, niebędącymi jednak organami podatkowymi. Nasuwa się wniosek, że w zakresie rozstrzygania sporów o właściwość i sporów kompetencyjnych pomiędzy organami podatkowymi a innymi organami administracyjnymi powinna obowiązywać jedna regulacja, aczkolwiek o uniwersalnym zastosowaniu. Taki charakter mają normy przewidziane w art. 22 k.p.a. Dlatego też należy w ordynacji podatkowej wprowadzić regulację odsyłającą do stosowania art. 22 k.p.a. w zakresie rozstrzygania sporów o właściwość i sporów kompetencyjnych pomiędzy organami podatkowymi a innymi organami administracyjnymi, niebędącymi organami podatkowymi.

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

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009, Wrocław 2009
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011, Wrocław 2011
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014, Wrocław 2014
- Allingham M. G., Sandmo A., Income tax evasion: A theoretical analysis, "Journal of Public Economics" 1972, nr 1
- Arieli T., The Law of Tax Avoidance in New Zealand, "New Zealand Journal of Taxation Law and Policy" 2002, vol. 8, September
- Ayres I., Braithwaite J., Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate, Oxford 1992
- Babiarz S., Następstwo prawne nabywcy spadku w prawie podatkowym, „Prawo i Podatki” 2009, nr 3
- Bęldzikowski R., Aparat kontroli skarbowej. Próba bilansu, „Realia i Co Dalej” 2012, nr 1
- Bielska-Brodziak A., Kilka uwag o przyczynach rozbieżności interpretacyjnych, [w:] Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, t. II, J. Głumińska-Pawlic (red.), Katowice 2008
- Brolik J., Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, Warszawa 2013
- Bronżewska K., Nadzór horyzontalny – kontrola najwyższą formą zaufania?, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 5
- Brown K.B., Comparative regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview, [w:] A Comparative Look At Regulation Of Corporate Tax Avoidance, K.B.Brown (red.), Dordrecht 2012
- Brzeziński B., Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania, Toruń 1996
- Brzeziński B., Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, „Prawo i Podatki” 2005, nr 1
- Brzeziński B., Informacje i dokumentacja w prawie podatkowym, [w:] B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009

- Brzeziński B., Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4
- Brzeziński B., Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1
- Brzeziński B., O zasięgu definicji zawartych w Ordynacji podatkowej, [w:] L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008
- Brzeziński B., O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1
- Brzeziński B., Ordynacja podatkowa a zagadnienia techniki legislacyjnej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, z. 2-3
- Brzeziński B., Ordynacja podatkowa – perspektywy zmian, „Prawo i Podatki” 2006, nr 1
- Brzeziński B., Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych, [w:] Dowgier R. (red.), Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009
- Brzeziński B., Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008
- Brzeziński B., Reforma ogólnego prawa podatkowego w Polsce – od idei po konkretne działania, [w:] R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa – stan obecny i kierunki zmian, Białystok 2015
- Brzeziński B., Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy, [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), Podatnik *versus* organ podatkowy, Wrocław 2011
- Brzeziński B., Wybrane problemy ustalania wartości rynkowej akcji spółek dla celów podatkowych, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 4
- Brzeziński B., Zagadnienie konstytucyjności klauzuli normatywnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania, [w:] Państwo prawa i prawo karne. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla, Warszawa 2012
- Brzeziński B., Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich, Warszawa 2007
- Brzeziński B., Korgol R., Doktryna *substance over form* w orzecznictwie podatkowym sądów w Kanadzie, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011, www.trp.umk.pl
- Brzeziński B., Nykiel W., Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6

- Brzeziński B., Nykiel W., Zasady ogólne prawa podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3
- Brzeziński B., Olesińska A., Klauzula normatywna zapobiegania unikaniu opodatkowania, [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A. (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2015
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., Ordynacja podatkowa Komentarz, Toruń 2007
- Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A., Klauzule generalne i zwroty nieodookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym, Warszawa 2013
- Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000.
- Czapska J., Szelań-Dylewski M. (red.), Mediacje w prawie, Kraków 2014
- Czerwiński W., Udział prokuratora w postępowaniu administracyjnym, Toruń 2009
- Dauter B., Mediacja w postępowaniu sądownoadministracyjnym, [w:] S. Pikulski (red.), *Ius et lex*. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata, Olsztyn 2004
- Dauter B., Gruszczyński B., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz. Warszawa 2006
- Dembczyńska J., Pietrasz P., Gmina jako podmiot uprawniony do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję wydaną przez samorządowe kolegium odwoławcze, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 7-8
- Dębowska-Romanowska T., Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną, Warszawa 2010
- Dębowska-Romanowska T., Uwarunkowania konstytucyjne dopuszczalności wprowadzenia klauzul antyabuzyjnych jako ogólnych instytucji materialnego prawa podatkowego, [w:] Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu, I. Czaja–Hliniak (red.), Kraków 2012
- Dominik–Ogińska D., Nadużycie prawa podatkowego w zakresie VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zarys problemu), [w:] Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego

- w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego, M. Münnich, A. Zdunek (red.), Lublin 2012
- Dowgier R. (red.), Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009
- Dowgier R., Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej - czego mogą oczekiwać gminne organy podatkowe?, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, nr 7
- Dowgier R., O konieczności uwzględnienia w ordynacji podatkowej specyfiki podatków samorządowych, [w:] R. Dowgier, Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian, Białystok 2015
- Dowgier R., Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian, Warszawa 2014
- Dzwonkowski H. (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2008
- Dzwonkowski H. (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013
- Dzwonkowski H., Charakter prawny deklaracji podatkowych, „Prawo i Podatki” 2006, nr 5
- Dzwonkowski H., Charakter prawny deklaracji podatkowych. (Zagadnienia podstawowe), „Państwo i Prawo” 1999, nr 2
- Dzwonkowski H., Czynności sprawdzające - pomoc czy zagrożenie interesów podatnika, „Fiskus” 2006, nr 13/14
- Dzwonkowski H., Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym (zarys) „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10
- Dzwonkowski H., Zmiany w Ordynacji. Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, Warszawa, 8 stycznia 2013 r.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., Procedury podatkowe, Warszawa 2006
- Ehrlich S., Wstęp do nauki o państwie i prawie, Warszawa 1979
- Elliffe C., Policy Forum: New Zealand's General Anti-Avoidance Rule: A Triumph of Flexibility over Certainty, “Canadian Tax Journal” 2014, vol. 62, nr 1
- Etel L., Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego, [w:] L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006
- Etel L., Podatek od nieruchomości. Komentarz 2013, LEX/el. 2013
- Federczyk W., Mediacja w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym, Warszawa 2013
- Filipczyk H., Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka, Warszawa 2011

- Filipczyk H., Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta – stan po uchwale, „Prawo i Podatki” 2012, nr 3
- Filipczyk H., O elementach negocjacyjnych w sporach między podatnikami a organami podatkowymi, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011 http://www.trp.umk.pl/download/trp2011/O_elementach_negocjacyjnych_w_sporach_miedzy_podatnikami_a_organami_podatkowymi.pdf
- Filipczyk H., Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (co-operative compliance) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1
- Forum Obywatelskiego Rozwoju, „Analiza FOR” 2014, nr 12, Warszawa, kwiecień 2014 r.
- Gintowt-Jankowicz M., Odpowiedzialność podatkowa w obowiązującym prawie polskim, „Studia Prawnicze” 1973, nr 35
- Glumińska-Pawlic J., Interpretacja przepisów prawa podatkowego jako instrument ochrony interesów podatnika, [w:] Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2007
- Gmurzyńska E., Morek R. (red.), Mediacje. Teoria i praktyka, Warszawa 2014
- Gołaczyński J., Szostek D., Doręczanie elektroniczne oraz wybrane aspekty informatyzacji sądowego postępowania egzekucyjnego, [w:] Elektryzacja sądowego postępowania egzekucyjnego w Polsce, (red.) A. Marciniak, Sopot 2015
- Gołębiowski G. (red.), Dzwonkowski H. (red.), Konferencja „Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia”, Warszawa, 8 stycznia 2013 r.
- Gomułowicz A., Złudny mit *in dubio pro tributario* w prawie podatkowym, „Gazeta Prawna” z 2 lutego 2015 r.
- Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2011
- Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2013
- Gomułowicz A., Koc R., Kowalik S., Zirk-Sadowski M., Sędzia sądu administracyjnego a idea prawa, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 2
- Gorgol A., Dekodifikacja postępowań administracyjnych w sprawach finansowych, [w:] J. Niczyporuk (red.), Kodyfikacja postępowania administracyjnego. Na 50-lecie k.p.a., Lublin 2010
- Hanusz A., Działanie organów budzące zaufanie, „Prawo i Podatki” 2013, nr 8

- Harczuk J., Leszczyński L., Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym (kontekst przedmiotu procesu decyzyjnego), [w:] J. Olszewski (red.), Arbitraż i mediacja. Aktualne problemy funkcjonowania sądów polubownych i ośrodków mediacyjnych, Rzeszów 2009
- Informacja o wynikach kontroli: Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy i izby skarbowe. Najwyższa Izba Kontroli, KBF-4101-06-00/2013, Nr ewid. 26/2014/P/13/039KBF, Warszawa, 3 czerwca 2014 r.
- Jachowicz M., Kotulski M., Forma dokumentu elektronicznego w działalności administracji publicznej, Warszawa 2012
- Janowski J., Administracja elektroniczna. Kształtowanie się informatycznego prawa administracyjnego i elektronicznego postępowania administracyjnego w Polsce, Warszawa 2009
- Janowski J., Informatyka prawnicza wobec elektronizacji sądowego stosowania prawa, [w:] Wizja społeczeństwa informacyjnego i jej realizacja w prawie polskim, (red.) J. Misztal-Konecka, G. Tylec, Lublin 2012
- Kalinowski M., Kilka uwag o pojęciu obowiązku i zobowiązania podatkowego w Ordynacji podatkowej z 1934 roku, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 4
- Kalinowski M., Pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego w przepisach ogólnych polskiego prawa podatkowego w okresie powojennym, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, nr 2
- Kalinowski M., Pakulska M., Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5
- Kalisz A., Quasi-mediacyjność postępowania mediacyjnego przed sądami administracyjnymi, [w:] J. Olszewski (red.), Arbitraż i mediacja. Praktyczne aspekty stosowania prawa, Rzeszów 2007
- Kalisz A., Zienkiewicz A., Mediacja sądowa i pozasądowa. Zarys wykładu, Warszawa 2013
- Kamiński M., Prawo do neutralności, „IT w Administracji” 2009, nr 12
- Karwat P., Obejście prawa podatkowego, Warszawa 2002
- Kijowski D., Problematyka regulacji prawnej stosowania form alternatywnych wobec aktu administracyjnego, [w:] Koncepcja systemu prawa administracyjnego, pod red. J. Zimmermanna, Warszawa 2007
- Kirchler E., The Economic Psychology of Tax Behaviour, Cambridge 2007
- Kłósowska K., Czynności faktyczne jako prawna forma działania administracji, Rzeszów 2009

- Kmicciak Z. (red.), *Postępowanie administracyjne w Europie*, Kraków 2005
- Kmicciak Z., Glosa do wyroku NSA z dnia 18 stycznia 1988 r. (sygn. akt III SA 964/87), „*Orzecznictwo Sądów Polskich*” 1990, nr 5-6, poz. 251
- Kmicciak Z., Idea sprawiedliwości proceduralnej w prawie administracyjnym. (Założenia teoretyczne i doświadczenia praktyki), „*Państwo i Prawo*” 1994, nr 10
- Kmicciak Z., Koncepcja trybu uproszczonego w postępowaniu administracyjnym ogólnym, „*Państwo i Prawo*” 2014, nr 8
- Kmicciak Z., *Mediacja i concyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004
- Kmicciak Z., Przewlekłość postępowania administracyjnego w świetle ustaleń europejskiego case law, [w:] *Analiza i ocena zmian kodeksu postępowania administracyjnego w latach 2010-2011*, red. M. Błachucki, T. Górzyńska, G. Sibiga, Warszawa 2012
- Knysiak-Molczyk H., Czy sądy administracyjne realizują prawo do sądu w aspekcie rozpatrzenia i rozstrzygnięcia sprawy w rozsądnym terminie?, [w:] (red.) I. Lipowicz, Z. Kmicciak, *Przyszłość sądownictwa administracyjnego w Polsce z uwzględnieniem tendencji europejskich*, „*Biuletyn RPO – Materiały*” 2012, nr 75
- Korzeniowska-Polak A., Zażalenie na przewlekłość postępowania administracyjnego, [w:] *Analiza i ocena zmian kodeksu postępowania administracyjnego w latach 2010-2011*, red. M. Błachucki, T. Górzyńska, G. Sibiga, Warszawa 2012
- Kosikowski C., Konstytucyjność Ordynacji podatkowej, „*Państwo i Prawo*” 1998, nr 2
- Kosikowski C., *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011
- Kosikowski C., O nie zrealizowanej koncepcji polskiego kodeksu podatkowego, [w:] E. Chojna-Duch, W. Goronowski (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997. Księga jubileuszowa Profesora Leona Kurowskiego*, Warszawa 1998
- Kosikowski C., Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej, „*Przegląd Podatkowy*” 2014, nr 9
- Kosikowski C., Ruśkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, wyd. 3, Warszawa 2008
- Kosikowski C., Etel L., Brolik J., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Preśnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013

- Krawczyk I., Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu, „Prawo i Podatki” 2007, nr 1
- Kulicki J., Administracja danin publicznych w Polsce, Warszawa 2014
- Ladziński A., Prawne granice optymalizacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6
- Lang W., Spór o pojęcie odpowiedzialności prawnej, „Acta Universitatis Nicolai Copernici” 1969, Prawo IX
- Lang W., Struktura odpowiedzialności prawnej, „Acta Universitatis Nicolai Copernici” 1968, Prawo VIII
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., Zakaz nadużycia prawa podatkowego zasadą ogólną prawa UE, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, nr 2
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym, [w:] B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, Warszawa 2013
- Leszczyńska A., Prawa podatnika i ich ochrona, [w:] B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie, Toruń 2009
- Lewiatan proponuje zmiany w Ordynacji podatkowej, „Biuletyn ZPPZ Lewiatan” 2013, nr 39(71)
- Lipowicz I., Kmiecik Z. (red.), Przyszłość sądownictwa administracyjnego w Polsce z uwzględnieniem tendencji europejskich, „Biuletyn RPO – Materiały” 2012, nr 75
- Litwińczuk H., Klauzula obejścia prawa podatkowego, [w:] Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia. Konferencja, Warszawa 8 stycznia 2013 r., G. Gołębiowski, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2013
- Łaszczyca G., Odtwarzanie akt sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 9
- Mariański A., Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009
- Mariański A., Strzelec D., Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców, Warszawa 2012
- Mastalski R., Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia, Wrocław 1989
- Mastalski R., Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego, „Głosa” 1995, nr 1

- Mastalski R., Ochrona interesu podatnika w postępowaniu podatkowym, *Acta Universitatis Wratislaviensis* No. 857, Prawo CXLIII, Wrocław 1985
- Mastalski R., Postępowanie podatkowe, [w:] M. Weralski (red.), System instytucji prawno-finansowych PRL, t. 3, Instytucje budżetowe, Wrocław 1985
- Mastalski R., Prawo podatkowe, Warszawa 2006
- Mastalski R., Prawo podatkowe, Warszawa 2011
- Mastalski R., Prawo podatkowe I – część ogólna, Warszawa 1998
- Mastalski R., Przedmiot i metoda regulacji w prawie podatkowym, „Edukacja Prawnicza” 1994, nr 9
- Mastalski R., Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008
- Matusiak K.B. (red.), Innowacje i transfer technologii. Słownik pojęć, Warszawa 2008
- Militz M., Dominik D., Opodatkowanie WDT – przykład formalnej teorii dowodu w polskim prawie podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 8
- Ministerstwo Gospodarki, Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r.
- Ministerstwo Gospodarki, Projekt założeń projektu ustawy – Prawo działalności gospodarczej, Warszawa, 5 marca 2015 r., <http://legislacja.rcl.gov.pl/lista/1/projekt/266132>
- 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>)
- Modelowy kodeks podatkowy Międzynarodowego Funduszu Walutowego (Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000)
- Modzelewski W., Prof. Modzelewski o tym co zmienić w Ordynacji podatkowej, <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/143475,Prof-Modzelewski-o-tym-co-zmienic-w-Ordynacji-podatkowej.html>)
- Morawski L., Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian, Warszawa 1999
- Morawski L., Zasady wykładni prawa, Toruń 2010
- Morawski W. (red.), Brzezicki T., Lasiński-Sulecki K., Łunarski O., Majka P., Wantoch-Rekowski J., Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne, Warszawa 2013

- Morawski W., Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana, Warszawa 2012
- Mudrecki A., Postępowanie mediacyjne w pięć lat po reformie sądownictwa administracyjnego, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2008
- Mudrecki A., Postępowanie mediacyjne w pięć lat po reformie sądownictwa administracyjnego [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2009
- Muehlbacher S., Kirchler E., Tax Compliance by Trust and Power of Authorities, “International Economic Journal” 2010, vol. 24, no. 4
- Mutčn L., The Swedish Experiment with a General Anti-Avoidance Rule, [w:] Tax Avoidance and the Rule of Law, G. Cooper (ed.), IBFD Publications 1997
- Niesiołbódzka M., Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania, Warszawa 2013
- Nita A., Czynniki czasu w prawie podatkowym, Gdańsk 2007
- Nita A., Porozumienia w prawie podatkowym, Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej, Warszawa 2014
- Nita A., Stosunek podatkowoprawny, [w:] B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie, Toruń 2009
- Nykiel W., Brzeziński B., Chróścielewski W., Dzwonkowski H., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Projekt przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4
- Ofiarski Z., Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne, Warszawa 2013
- Ofiarski Z., Uwagi do założeń nowej ordynacji podatkowej, luty 2015 (niepublikowane)
- Olesińska A., The General Anti-Avoidance Rule Consultative Committees, “Comparative Law Review” 2013, vol. 16
- Olesińska A., Glosa do tego wyroku WSA w Olsztynie z dnia 9 września 2009 r. (I SA/Ol 455/09), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 4
- Olesińska A., Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, Toruń 2013
- Olesińska A., Kto powinien zapłacić PCC niepobraną przy sprzedaży działki gruntu przez rolnika?, „Prawo i Podatki” 2010, nr 6

- Olesińska A., Konstrukcja i funkcjonowanie klauzuli ogólnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania w australijskim podatku dochodowym, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2011, <http://www.trp.umk.pl>
- Olesińska A., Konstrukcja i funkcjonowanie klauzuli ogólnej zapobiegającej unikaniu opodatkowania w prawie podatkowym Kanady, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 2
- Olesińska A., Odpowiedzialność podatkowa – aspekty teoretyczne, [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009
- Olesińska A., Polskie prawo podatkowe, Toruń 2012
- Olesińska A., Tax Law Problems Resulting from Legal Succession under Polish Law: Findings and Challenges, [w:] System of Financial Law, System of Tax Law: Conference Proceedings, M. Radvan (ed.), Brno 2015
- Pagone G.T., Tax Planning or Tax Avoidance?, „Australian Tax Review” 2000, vol. 29, no. 2
- Pahl B., Współuczestnictwo w procedurach podatkowych, Warszawa 2013
- Pietrasz P., Ciąg dalszy informatyzacji postępowania podatkowego – uwagi ogólne, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 11
- Pietrasz P., Ciąg dalszy informatyzacji postępowania podatkowego – wydawanie decyzji i postanowień w formie dokumentów elektronicznych oraz zagadnienia pozostałe, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, nr 2
- Pietrasz P., Informatyzacja postępowania sądownoadministracyjnego (nowe rozwiązania), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 5
- Pietrasz P., Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego, [w:] L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010
- Pietrasz P., Sądowa kontrola pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach - aspekt doktrynalny i orzeczniczy, ujęcie krytyczne, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015, nr 1
- Pietrasz P., Siemieniako J., Wróblewska E., Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa 2013

- Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych Lewiatan, Czarna lista barier rozwoju przedsiębiorczości 2014, Warszawa, kwiecień 2014
- Popławski M., Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014
- Pustul J., Rozwiązywanie sporów podatkowych, [w:] B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009
- Raport Najwyższej Izby Kontroli, Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe. Informacja o wynikach kontroli, 3 czerwca 2014 r.
- Raport PwC, Podatkowe ADR. Alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych – perspektywa mediacji podatkowej w Polsce, http://www.pwc.pl/pl_PL/pl/publikacje/assets/podatkowe-adr-raport-pwc-pl.pdf
- Raport zespołu eksperckiego działającego przy Prezesie Naczelnego Sądu Administracyjnego – Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym, Warszawa czerwiec 2015 r., <http://www.nsa.gov.pl/wydarzenia-wizyty-konferencje/konferencja-dotyczaca-reformy-prawa-o-postepowaniu-administracyjnym-raport-zespołu-ekspersckiego,news,24,209.php>
- Rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(2001)9 z dnia 5 września 2001 r. o alternatywnych środkach rozstrzygania sporów sądowych między władzami administracyjnymi a osobami (stronami) prywatnymi, <http://www.coe.int>
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 15 stycznia 2013 r. zawierająca zalecenia dla Komisji w sprawie prawodawstwa dotyczącego postępowania administracyjnego w Unii Europejskiej (2012/2024 (INL))
- Rozmaryn S., Obowiązek podatkowy. Studium krytyczne z zakresu ordynacji podatkowej, „Głos Prawa” 1935, nr 3-4
- Sasin-Knothe D., Zaufanie jako pozaprawny czynnik stosowania mediacji w postępowaniu sądowoadministracyjnym, [w:] P.J. Suwaj, J. Zimmermann (red.), Wpływ przemian cywilizacyjnych na prawo administracyjne i administrację publiczną, Warszawa 2013
- Sawczyn W., Skoczylas A., glosa aprobująca do wyroku NSA z dnia 14 marca 2011 r., I FPS 5/10, OSP 2011, z. 12
- Skóra A., Nowe sposoby rozstrzygania sporów (litigation) między organami administracji publicznej a osobami prywatnymi w świetle rekomendacji Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(2001)9 z dnia 5 września 2001 r., „Gdańskie Studia Prawnicze” 2005, t. XIII

- Skrodzka M.J., Mediacja w prawie podatkowym w ujęciu prawa cywilnego, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 8
- Smoleń P. (red.), System organów podatkowych w Polsce, Warszawa 2009
- Sowiński R., Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku, Poznań 2009
- Stanowisko Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej oraz Krajowej Izby Doradców Podatkowych dotyczące założeń kompleksowej regulacji ustawowej, która zastąpi ordynację podatkową (pismo z dnia 26 stycznia 2015 r. skierowane do Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego).
- Stelmach J., Kodeks argumentacyjny dla prawników, Kraków 2003
- Strzelec D., Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania, postępowanie podatkowe, Warszawa 2010
- Strzelec D., Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym, Warszawa 2015
- Strzelec D., Dowody w postępowaniu podatkowym, Warszawa 2013
- Strzelec D., Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe, Warszawa 2009
- Strzelec D., O potrzebie badań prawnoporównawczych w obszarze procedury podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 8
- Strzelec D., Zasada równej mocy dowodowej a legalne (ustawowe) teorie dowodowe w sprawach podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 7
- Suwaj R., Perkowski M. (red.), Koncepcja zapobiegania bezczynności w postępowaniu administracyjnym, Przeciwdziałanie bezczynności administracji, Prawne konsekwencje bezczynności administracji, Białyłstok 2010
- Szostek D., Opinia w sprawie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks cywilny, Kodeks postępowania cywilnego i niektórych innych ustaw (druk 2678), Warszawa 24 września 2014 r.
- Szczurek B., Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy, Warszawa 2008
- Szpor G., Administracyjne problemy informatyzacji, [w:] Między tradycją a przyszłością w nauce prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi, red. J. Supernat, Wrocław 2009

- Świetlikowski T., Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym (ujęcie praktyczne), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2005, nr 2-3
- Tax Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000
- Tax supervision – Made to measure, Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration Committee, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_supervision_made_to_measure_tz0151z1fdeng.pdf, Hague 2012
- Teszner K., Pozycja organów podatkowych w postępowaniu podatkowym i kontrolnym – wybrane problemy, „Studia Elckie” 2008, nr 10
- Tipke K., Lang J., Seer R., Hey J., Montag H., Englisch J., Hennrichs J., Steuerrecht, Köln 2015
- Tobor Z., Interpretacja „na korzyść podatnika”, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2007
- Tyler T.R., Why People Obey the Law: Procedural Justice, Legitimacy and Compliance, New Haven 1990
- Understanding and Influencing Taxpayers’ Compliance Behaviour, OECD 2010
- Urbaniak E., Czynności sprawdzające a granice zaufania podatnika do państwa prawa, <http://www.poltax.pl/publikacje2/>
- 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)
- Wagłowski P., Prawo w sieci. Zarys regulacji Internetu, Warszawa 2005
- Wahl I., Kastlunger B., Kirchler E., Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the “Slippery Slope Framework”, “Law & Policy” 2010, vol. 32, no. 4
- Woś T. (red.), Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2008
- Woś T., Postępowanie mediacyjne w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, [w:] Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania, Toruń 2005
- Wójtowicz W. (red.), Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2003

- Wójtowicz–Janicka K., *Optymalizacja podatkowa w doktrynie i orzecznictwie*, [w:] *Optymalizacja podatkowa*, Ł. Mazur (red.), Warszawa 2012
- Wrzesińska-Nowacka A., *Granice między unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od niego na tle wybranych orzeczeń sądów administracyjnych*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, M. Münnich, A. Zdunek (red.), Lublin 2012
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 12
- Zirk-Sadowski M., *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4

TAX ORDINANCE

THE ASSUMPTIONS OF A NEW REGULATION

Table of contents

List of abbreviations.....	11
Introduction.....	13

Chapter I

GENERAL ISSUES

1. The need for regulation	15
2. How to prepare a draft of a new Tax Ordinance.....	20
3. The subject scope and objectives of the new Tax Ordinance.....	23
3.1. Tasks of General Taxation Law Codification Committee	23
3.2. The subject scope of the new Tax Ordinance	26
3.3. The objectives of the new Tax Ordinance	31

Chapter II

THE ASSUMPTIONS OF THE NEW TAX ORDINANCE AIMING AT THE PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS

1. The instruments of taxpayers rights' protection in the provisions of general tax law – the principles of tax law and taxpayers' rights and duties in the new Tax Ordinance's regulations.....	35
1.1. Introductory comments	35
1.2. The reason for tax law principles' codification	36
1.3. The catalogue of principles	41
1.4. The catalogue of taxpayers' rights and duties	49
1.5. Final comments	55
2. New soft forms of tax authorities' operation.....	56
2.1. General comments.....	56

Table of contents

2.2. The status quo under the rule of Tax Ordinance.....	60
2.3. The purpose of extending the catalogue of soft forms of tax authorities' operation	63
2.4. Taxpayer's guide and support.....	66
2.5. Consultation procedure	69
2.6. Agreements between taxpayers and tax authorities	72
2.7. Tax mediation	75
2.8. Legal framework of the program of correct settlement based on cooperation	79
2.9. Final comments	85
3. Interpretations of tax law provisions	85
3.1. General comments.....	85
3.2. Suability of individual interpretations of tax law in administrative courts	87
3.2.1. A legal character of individual interpretations of tax law provisions.....	88
3.2.2. Disputes about the model of judicial inspection of individual interpretations of tax law provisions	90
3.3. The increasing importance of general interpretations of tax law issued by Minister of Finance	93
3.4. Centralization of the process of interpretations' issue	96
3.5. Selected procedural issues connected with the issue and suability of individual interpretations of tax law provisions in courts.....	99
3.5.1. General comments.....	99
3.5.2. Ban on adversely affecting the applicant's situation in the proceedings connected with judicial inspection of individual interpretations	101
3.5.3. Binding force of the so called "silent individual interpretations"	103
3.5.4. An order to remedy an infringement of law as a condition of filing a complaint with an administrative court (Art. 52 § 3 and Art. 53 § 2 of the Act on Proceedings before Administrative Courts)	105

3.5.5. The problem of admissibility of proceedings in "conditional" matters and "multifaceted" individual interpretations.....	108
3.6. Final comments	111
4. Basic terms and definitions	112
5. Representation and power of attorney	120
6. Discretionary reliefs	123
7. Limitation of tax obligations	131
7.1. General comments	131
7.2. Distinction between the limitation of the right to tax assessment and the right to tax collection	133
7.3. Periods of limitation of the right to assessment and the right to collection	141
7.4. Restricting a possibility of the period of limitation's prolongation	145
7.5. A new construction of limitation and prolongation of the period of limitation	152
7.6. Final comments	154
8. Excess tax and tax return	154
8.1. General comments.....	154
8.2. A comprehensive regulation of the institution of excess tax.....	155
8.3. Modification of the definition of excess payment.....	156
8.4. The construction of provisions with a maximum restriction of casuistry	158
8.5. The extension of the group of entities entitled to receive excess payment	159
8.6. Simplification of the procedure to claim excess payment	159
8.7. The extension of interest on excess payment.....	163
8.8. Final comments.....	164
9. Electronic communication.....	164
9.1. General comments	164

9.2. Detailed solutions within the scope of regulating principles of electronic communication.....	166
9.3. Final comments	176
10. The protection of tax confidentiality	176
11. Complaints and conclusions	178

Chapter III

ASSUMPTIONS OF THE NEW TAX ORDINANCE

AIMING AT INCREASED EFFICIENCY AND EFFICACY OF TAX OBLIGATIONS' ASSESSMENT AND COLLECTION

1. Enhancement of the party's position and increased efficiency of tax proceedings – selected issues	181
1.1. General comments.....	181
1.2. Comprehensive regulation of tax procedures in Tax Ordinance	183
1.3. Simplified tax proceedings.....	187
1.4. Hearings in tax proceedings.....	190
1.5. Regulations concerning evidence and evidentiary proceedings	192
1.6. Audio/video recording of evidence-gathering acts.....	194
1.7. Enhancement of the probative value of the party's statement.....	195
1.8. Confrontation during interrogation	195
1.9. Evaluation of evidence within the scope envisaged by the law	195
1.10. Prolongation of the time limit to submit an appeal/complaint as well as a motion to reinstate proceedings after Constitutional Tribunal's/Court of Justice of the European Union's judgment.....	196
1.11. Measures taken to overcome proceedings' prolixity and tax authorities' inactivity	200
1.12. Modern means of communication.....	205
1.13. Suspension of proceedings at the party's request	206

1.14. Immediate enforceability	209
1.15. Requirements of a motion to reinitiate proceedings, or establish the invalidity of a decision.....	214
1.16. Regulating (clearing up) and moderating disciplinary actions.....	214
1.17. Standardization of motions' forms.....	215
1.18. De minimis limit of tax proceedings.....	216
1.19. Other concepts of changes within the scope of tax proceedings – a contribution to discussion.....	217
1.19.1. General comments	217
1.19.2. The obligation to explain the facts of the case (rules shaping evidential requirements)	218
1.19.3. The notion of unlawful evidence	223
1.19.4. The content of a notice of evidence-gathering acts.....	228
1.19.5. Reliability of tax records	229
1.19.6. The scope of evidence-gathering acts in appeals.....	230
1.19.7. Prima facie in tax cases.....	233
1.19.8. The obligation to cooperate with simultaneous clarification of circumstances justifying non-inclusion of motions for evidence	234
1.19.9. Circumstances justifying refusal to take evidence.....	235
1.19.10. Introduction of the principle of immediacy in gathering evidence and exceptions thereto	237
1.19.11. Regulation of principles on applying records from other proceedings as evidence	239
1.19.12. Ban on replacing officially admissible evidence (named) with unofficially admissible evidence (unnamed).....	240
1.19.13. Modification of the scope of rights to change one's own decision by an authority in the course of self-correction	241
1.19.14. The right of a party to renounce from the submission of an appeal/complaint.....	241
1.19.15. Getting familiar with a draft decision.....	245

2. The procedure determining a market value of things and property rights.....	247
3. Tax authorities and their jurisdiction	253
3.1. State tax authorities	253
3.1.1 General comments.....	253
3.1.2. The system/structure of tax authorities	254
3.1.3. Tax authorities' local jurisdiction	255
3.2. Self-government tax authorities	257
3.2.1. General comments.....	257
3.2.2. Proposed selected detailed solutions.....	259
3.2.3. Final comments.....	268
4. Tax inspection	268
5. Examinations.....	272
6. The clause against tax evasion	275
7. Securing tax obligation's enforcement	289
8. Tax liability and succession	291
8.1. General comments.....	291
8.2. Tax liability.....	291
8.3. Succession	296
9. Tax declarations.....	298
9.1. General comments	298
9.2. Detailed solutions within the scope of regulating tax declarations	299
9.3. Final comments	304
10. Solidarity in tax law	304
11. Tax arrears.....	309
12. Default interest and extension fee	310
13. Time limits	313
14. Certificates.....	315
15. Proceedings when case files have been lost or damaged.....	317

Table of contents

16. Participation of a prosecutor and Human Rights Defender (Ombudsman) in the tax procedure	319
17. Disputes on competence and conflicts of jurisdiction	321
 Bibliography	 323
Table of contents	339
Abstract	345
Notes on the authors.....	377

ABSTRACT

CHAPTER I

GENERAL ISSUES

The currently binding Tax Ordinance came into force on 1st January, 1998 and since then it has been amended several times. Numerous alterations show that the content of this document has had to be frequently adjusted in many areas to ever changing conditions. Despite this, it still fails to meet today's needs and standards. There are several reasons for this.

One of them, which is a basic one, is more and more apparent need to create in the Ordinance such mechanisms that would assure the balance between the public interest and taxpayers' interest. Justifiable claims to increase the protection of a taxpayer's position in the relations with tax service are commonly postulated. Such a delicate matter as tax must be solved not only with due respect paid to taxpayers' rights but also the State's interest, i.e., put simply, the organization financed by all taxpayers, the fact which is frequently forgotten.

The currently binding Tax Ordinance lacks institutions characteristic of the mature codification of tax law's general part. The leading one, among them, is the need to write down the principles of general tax law. Their catalogue will contribute to better understanding and applying of tax provisions contained not only in Tax Ordinance.

Moreover, there is an urgent need to establish taxpayers' rights and duties in the form of a catalogue included in one legal act of statutory power. This will improve the relations between taxpayers and tax authorities, which are perceived negatively by the society.

The new Tax Ordinance must embrace an enormous amount of the existing case-law of administrative courts on tax matters. Its impact on the application of law is more than significant. However, not all

interpretative doubts could be successfully dispelled this way. Passing a new law will enable their full and definite elimination.

Another reason for commencing works on the new Act is the fact that the meaning of some solutions has changed due to numerous amendments, which hampers the application of this Act. It is now no longer sufficient to know a legal text and rules of legal interpretation complemented by the knowledge of judicial judgments to interpret Tax Ordinance. It is absolutely necessary to know the history of multiple changes thereto and be aware of the fact what unexpected results they have sometimes evoked.

Another fact for passing a new Act is that the currently binding Tax Ordinance lacks institutions existing in most modern acts of this type. An example thereof may be the clause against tax evasion, or regulations on soft forms of tax disputes' settlements not only within tax proceedings (mediations and agreements).

One of the factors mandating legal changes is the need of more and more common use of means of electronic communication to contact a taxpayer. This issue requires to be comprehensively and systematically regulated, which is not possible in the course of continuous amendments of the provisions.

Poland's accession to the EU, development of technology as well as phenomena and processes that are subject to tax law are the cause of objective expiry of the solutions adopted in Tax Ordinance several years ago. The legislator attempted to prevent this by implementing successive amendments thereto, sometimes very extensive. Such a continually amended Ordinance has lost its original structure, which has not been free of defects as well. It has become clear now that the possibilities of improving and updating Tax Ordinance in the course of further amendments have been exhausted.

What is more, it is necessary to harmonize the provisions of a new Tax Ordinance with other tax law provisions and regulations beyond this area. It is indispensable to clearly and precisely establish the relation of the Ordinance to the provisions on, among others, fiscal inspection, regulations on administrative execution, the Code of Administrative Procedure, or the Act on Freedom of Economic Activity.

Drafting the new Act, it is worth using such legal solutions elaborated during years of validity and enhancement of the Tax Ordinance of 1997 that have worked. It should be remembered, however, that a legislative task no longer aims at the correction of the old Tax Ordinance but the creation of a new one that would be devoid of its predecessor's weaknesses.

General Taxation Law Codification Committee (GTLCC) has been appointed to prepare a draft of a new Tax Ordinance. Its tasks were specified in the Council of Ministers' Regulation of 21st October, 2014 on the creation, organization and operation of General Taxation Law Codification Committee (Journal of Laws of 2014, item 1471). Pursuant to § 8 thereof, the Committee's tasks embrace: preparation, within 4 months from their first meeting, assumptions of a comprehensive statutory regulation of general tax law as well as preparation, within 2 years from the day of adopting the assumptions, a draft bill containing comprehensive provisions on general tax law together with implementing acts. The purpose of GTLCC is regulation (clearing up) tax law's general part in the form of a new legal act titled "Tax Ordinance". It is a form of the so called partial codification of tax law.

Regulations contained in the new Tax Ordinance are to fulfill two fundamental objectives:

- 1) protect taxpayers' rights during tax obligations' fulfillment, and
- 2) increase efficiency and efficacy of tax obligations' fulfillment.

The first objective will be accomplished, among others, through mitigation of excessive rigor of Tax Ordinance with regard to taxpayers. Legal mechanisms protecting taxpayers' position in their contact with tax administration should be introduced to the new Act. Regulations contained therein should be based on the presumption that a taxpayer is a reliable person who does not consciously aim at tax law violation.

The second fundamental purpose of the new Tax Ordinance is an increase in the efficiency and efficacy of tax obligations' fulfillment. Tax Laws, including Tax Ordinance as well, should serve the acquirement of tax. Greater efficiency of tax authorities, however, cannot entail infringement of taxpayers' rights.

CHAPTER II

THE ASSUMPTIONS OF THE NEW TAX ORDINANCE
AIMING AT THE PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS

1. The instruments of taxpayers rights' protection in the provisions of general tax law – the principles of tax law and taxpayers' rights and duties in the new Tax Ordinance's regulations

Non-equivalence between tax debtors and creditors evokes an important problem, i.e. the need to establish in the new Tax Ordinance provisions assuring protection of taxpayers' rights (as well as other entities subject to tax) as they are a weaker party to the tax law relation than a tax authority. Codification of tax law principles and development of a statutory catalogue of taxpayers' rights are to fulfill just this purpose. It should be a specific "golden means" strengthening the legal position of tax debtors in their relations with tax administration, which prevails over them both in the sphere of substantive as well as procedural tax law. Due to the matter of tax law, i.e. the fact it regulates principles determining non-equivalent and compulsory pecuniary considerations, it is not possible to develop the content of tax obligations in a soft way preserving the autonomy of the parties' will at the same time.

Taking into consideration the state of Polish tax law development as well as (or perhaps even most of all) having regard to the level of legal awareness of a Polish taxpayer and work ethos of tax administration, it seems that duplication of the German model of tax law principles' specification, i.e. reliance solely on constitutional guarantees as well as regulations of general and special tax law, is not reasonable in Poland. In Polish reality, on the other hand, it is appropriate to formulate directly, in one place of Tax Ordinance, fundamental directives affecting the content of a legal relation connecting the parties to the tax law relation. It is absolutely essential to show a tax debtor, who often lacks tax law expertise, basic rules of applying tax law provisions in a clear and legible manner. What is more, such a way of developing tax law principles was adopted in the Czech Republic, the country close to Poland both for historical and cultural reasons, where the level of tax law development,

legal awareness of citizens and civil service ethics is similar. Finally, it is worth noticing that the need to include tax law principles in Tax Ordinance as well as their specific proposals have been articulated in the Polish science of tax law for a long time.

Proposing the introduction of a catalogue of tax law principles to the new Tax Ordinance, it should be restricted to norms determining the application of legal regulations within the scope of tax law. On the other hand, regulations on tax law-making should be left beyond the scope of tax law principles codified in the provisions of general tax law. The reason for this is the fact that the issues of lawmaking are regulated in the Polish Constitution and there is no need to repeat the norms thereof in Tax Ordinance. Moreover, the matter of general tax law justifies such the scope of tax law principles. If Tax Ordinance does not regulate the process of lawmaking, there are no grounds to develop fundamental principles of its making in it (with reference to tax law norms). This is why tax law principles should exclusively embrace rules of tax law application that, at the same time, are fundamental norms determining the relation between a tax authority and an entity subject to tax.

The reasons accounting for the creation of a catalogue of this branch of law's principles that would be uniform and common for both substantive and procedural tax law also justify codification of taxpayers' rights and duties. Similar to tax law principles, it is essential to articulate such rights of a taxpayer that would level differences in the possibilities of operation of the parties to the legal relation and allow to improve faulty, or even oppressive operations of tax authorities. It also seems reasonable due to contemporary standards of relations between citizens and State authorities that are based on an ancillary role of the State administration towards society and the existence of a catalogue of recognized values, with regard to which citizens are entitled to legal protection. The State should use the powers it is entitled to in a manner assuring not only the fulfillment of its set objectives but also respecting interests of entities incurring the burden of its functioning (taxpayers). Nevertheless, the need to formulate a catalogue of taxpayers' rights and duties is discerned not only in the science of tax law. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) indicates the need

to regulate this issue in individual countries. Entrepreneurs emphasize the necessity to codify taxpayers' rights too.

The introduction of tax law principles as well as the catalogue of taxpayers' rights and duties to the New Tax Ordinance is undoubtedly an innovating undertaking as these regulations do not have their "full" counterparts in existing provisions of tax law. What is more, in other legal systems, such a method of developing relations between the parties to the tax law relation is not always applied. Taking into account Polish experience as well as the state of tax law and legal awareness of Polish taxpayers, however, it seems that the introduction of these legal solutions will contribute to the appropriate development of the relation between tax debtors and creditors assuring necessary protection to the weaker subject of the tax law relation.

2. New soft forms of tax authorities' operation

2.1. General comments

New soft forms of tax authorities' operation will create the conditions to observe and apply tax law in a way that is simultaneously efficient, effective and appropriate. They will be introduced in order to support a taxpayer in the fulfillment of obligations resulting from tax law, prevent the occurrence of tax disputes and create conditions for their better settlements. They will favor joint action (cooperation) between tax authorities (employees authorized by them to act) and taxpayers.

2.2. Taxpayer's guide and support

Tax authorities are appointed to facilitate correct fulfillment of the duty to provide State authority with pecuniary means necessary to satisfy the community's needs by honest taxpayers (i.e. their decisive majority). In the new Tax Ordinance, a taxpayer will *expressis verbis* be entitled to acquire clerical (official) information from many sources and rely on it – deriving protective effects from the fact of applying it.

2.3. Consultation procedure

In the new Tax Ordinance, general consultation procedure will be regulated. Within its framework, an applicant and tax authority will make arrangements on the past or future settlements of a taxpayer. The procedure could be used upon a taxpayer's request within the scope of the evaluation of tax consequences of complicated transactions carrying a high tax risk for economic entities, estimation of the taxable object's value, and evaluation of the transaction object's character, etc. Within the procedure, factual arrangements will be made and evidentiary proceedings will be carried out. A decision issued in the procedure will be binding both a tax authority and taxpayer; it will be subject to suability. The use of the consultation procedure will, in principle, be payable.

2.4. Agreements between taxpayers and tax authorities

Tax disputes could be solved in a consensual way. Agreements between tax authorities and taxpayers will be concluded, in particular, in case of doubts as to the matter's factual state that are difficult to eliminate, on determination of the value of a taxable object, or transaction, on validity of the application of reliefs in tax payment, a kind of relief that should be applied as well as the manner of its application. The agreements will be documented by a minutes containing, among others, the scope and content of arrangements made. A tax authority will be obliged to reflect the arrangements in a tax inspection minutes, or tax decision.

The subject of an agreement will not only cover a case settlement but also detailed issues arising during tax proceedings, or tax inspection that do not decide about the settlement (e.g. the scope of evidentiary proceedings that should be carried out). The amount of tax obligation will not be subject to the agreements (directly). At the same time, the agreements could influence this amount indirectly as a derivative, for example, of factual arrangements being made.

2.5. Tax mediation

Tax mediation, i.e. the procedure of solving disputes with the participation of a third party – a mediator, will be introduced as

a procedural mechanism facilitating communication between a tax authority and taxpayer. This procedure will constitute particular proceedings initiated upon the request of one of the parties to a dispute (a taxpayer, or tax authority) upon agreement of the other party at any stage during the course of the proceedings. The procedure will be constructed with respect for basic rules of mediation, among others voluntariness, impartiality, neutrality of a mediator and confidentiality.

The parties thereto will select a mediator freely and jointly from the list kept by the Minister of Finance. Mediation costs will be borne by the State, or municipality.

2.6. The program of correct settlement based on cooperation (cooperative compliance)

The purpose of the program will be to assure the observance of tax law through establishing close relations between tax authorities and taxpayers. The program will be addressed to entities strategic for the State budget. Its essence is reflected in the slogan “transparency in return for certainty”. “Transparency” because a taxpayer who is a participant of the program reveals any substantive tax issues that are potentially disputable between him/her and an authority. “Certainty” because a tax authority responds to questions asked by a taxpayer without delay (after consulting a taxpayer himself/herself and in the spirit of agreement and understanding for business).

The program of this kind will be maximally deformed and based on a personal obligation of decision makers in a business entity and tax authority. Participation in the program will be voluntary. The condition of the participation therein will be well functioning internal procedures of settlements in an entrepreneur’s business (“tax governance”) verified by an audit before concluding an agreement with the taxpayer.

3. Interpretations of tax law provisions

The existence of difference taxes and forms of taxation, their frequent changes, and binding EU and international law regulations contribute to increasing complexity of law and uncertainty about its

content and, in consequence, its interpretation and application. It is a source of potential conflicts between the interest of taxpayers and tax administration representing the State's fiscal interest. For these reasons, institutions of general and individual interpretations of tax law provisions introduced in the currently binding Tax Ordinance should be treated as a significant extension of the scope of protection of taxpayers' economic rights and freedoms. Moreover, interpretations are an important and stabilizing element of solving disputes between a taxpayer and tax authority. Interpretations are one of the most vital guarantees protecting taxpayers' subjective rights. Undeniably, on the basis of interpretation, a taxpayer acquires knowledge within the scope of rules which, together with tax law provisions, co-create a potential legal situation of each addressee of tax law. These entities develop their sense of legal certainty and security not only on the basis of tax acts but also on the basis of application of tax law by tax administration. For the above mentioned reasons, we should share dominant opinions on the necessity of maintenance of the solutions concerning tax law provisions' interpretations in the new Tax Ordinance and reject those in favor of their elimination.

Within the scope of the fulfillment of fundamental objectives of the new Tax Ordinance and the enhancement of guarantees resulting from binding interpretations of tax law provisions, the following concepts should be recognized expedient:

- first of all, strengthening the importance of general interpretations. Primacy of general interpretations over individual ones. Individual interpretations should be issued when general interpretation does not function in a given factual state. A possibility of quoting general interpretation in an equivalent factual state. At present, a considerable number of individual interpretations influences a lack of transparency in understanding tax law and arises doubts in its application. The adopted solution will assure elimination of divergent interpretations referring to the same factual state and the need for a multiple application for the issue of individual interpretation in the same factual state. The adopted solutions regarding solely general interpretations should introduce a possibility of asking legal questions by an authority

authorized to issue such interpretations to Supreme Administrative Court. The introduction of this kind of a solution requires a parallel change in the Act on Proceedings before Administrative Courts (Section VI of the Supreme Administrative Court's Resolution, Art. 264 § 2);

- secondly, centralization of the process of issuing interpretations. The introduction of uniform principles within this scope with regard to entirety of tax law provisions' interpretation regardless if a particular taxpayer constitutes income of the State budget, or local self-government units. It results from the need to undertake actions leading to the extension of the scope of services provided for the benefit of taxpayers and the improvement of their quality. A modern, efficient and national point of uniform tax information for taxpayers and tax administration employees should be created within this scope. This will guarantee uniform procedures and standards within the scope of issuing individual interpretations.

4. Basic terms and definitions

General tax law provisions introduce and define several terms that are fundamental for the Polish tax law, among others tax, tax obligation, tax liability, taxpayer, remitter, or collector. Although present definitions thereof, in principle, fulfill their function well, definitions of tax obligation and tax liability require certain corrections.

5. Representation and power of attorney

A comprehensive regulation concerning the capacity to act, represent and hold power of attorney both in the substantive and procedural sphere of law will be established in the new Act.

Both the capacity to act in the sphere of natural persons' income tax and the capacity to represent legal persons and organizational units without legal personality should be developed according to appropriate regulations contained in the Civil Code through relevant reference to the

provisions therein.¹ In particular, we should adopt a principle saying that the capacity to act on one's behalf is vested in natural persons having full capacity for legal actions in the meaning of civil law. Natural persons not having full capacity for legal actions, on the other hand, will be able to act solely through their statutory representatives in the meaning of civil law.

As far as legal persons' representation is concerned, Tax Ordinance should contain a reference to Art. 38 of the Civil Code according to which a legal person acts through its bodies in the manner prescribed by the law and its articles of association based on that law.

What is more, Tax Ordinance will contain comprehensive regulation of powers of attorney. It is proposed to distinguish therein three categories of powers of attorney: general, limited and for service of process.

The institution of a general power of attorney will apply to all participants of tax procedures. The appointment of a general attorney/agent will eliminate nuisance connected with the obligation to submit a power of attorney, or officially certified transcript of a power of attorney to be attached to the files of each tax case, which will not only limit bureaucracy in tax authorities but also simplify representation of the party by an attorney/agent.

General powers of attorney will be gathered in the electronic database called Central Register of General Powers of Attorney and will be instantly available for all State and self-government tax authorities as well as tax inspection bodies.

Limited attorneys/agents, as before, will be authorized to act in the indicated tax case, or other indicated case within the jurisdiction of a tax authority after submitting a power of attorney to the files of the specific case. The new Tax Ordinance will maintain the institution of an attorney/agent for service of process. The appointment of such an attorney/agent in Poland will be compulsory when a general, or limited attorney has not been appointed and communication with a participant of tax procedure may be hampered due to a change of place of residence

1 See Art. 34 of the Model Tax Code of International Monetary Fund (Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000), where it was indicated, among other, that in case of natural persons' representation, it can be a natural person acting as a representative pursuant to civil law provisions.

(stay), or lack of place of residence (stay) in Poland, or another EU Member State.

The new Tax Ordinance will introduce the institution of a temporary limited attorney/agent instead of the institution of a representative of an absent person. The prerequisite to appoint this kind of an attorney/agent will be an urgent case. A temporary attorney/agent will be appointed by a tax authority for an absent natural person. Whereas for a legal person, or organizational unit without legal personality, a temporary attorney/agent will be appointed if their bodies are not present, or if it is not possible to establish the address of their official seat, the place of running a business activity, or the place of residence of persons authorized to represent their matters. A temporary attorney/agent would be empowered until a court appoints a guardian.

6. Discretionary reliefs

All payment reliefs should be regulated in one separate chapter of Tax Ordinance. It will embrace both the provisions on paying advance tax and tax as well as already owed tax arrears. What is more, the new Tax Ordinance provisions will cover deferred submission of a tax declaration and provisions on matters regulated in other laws than those regulating tax matter.

Tax Ordinance will prefer forms of support not resulting in failure to pay tax but allowing late, yet still effective, fulfillment of a tax obligation.

The catalogue of applied discretionary reliefs will be extended by the introduction of a possibility of tax remission, or its part in order to avoid the occurrence of tax arrears for a taxpayer as a condition of applying the relief. On the other hand, reliefs will be applied according to the principle of balance between public and taxpayers' interest using soft forms of arranging matters.

In case of tax constituting municipal revenue, the application of reliefs to pay tax should be decided solely by municipal tax authorities.

7. Limitation of tax obligations

Limitation stabilizes economic turnover through the restriction, or exclusion of a possibility of redress. In tax law, limitation prevents either the assessment of tax obligation, or leads to its expiry. However, in consequence of several exceptions to the general rule, its guaranteeing function is impaired.

During works on limitation, it is particularly important to distinguish the limitation of the right to tax assessment and the right to collect tax. In the proposed model, a tax authority has time, determined by the provisions of law, to assess tax understood as submitting a decision determining, or establishing in nature by a first instance tax authority. Thus, it would be the period of time to question the correctness of tax settlement made by a taxpayer, e.g. in a submitted tax declaration, or issue a determining decision if a declaration is missing. Moreover, this time limit would bind a tax authority within the scope of issuing a decision determining the amount of tax obligation if the Act envisages such a manner of tax chargeability. During such a period of time, it should be possible to issue decisions aiming at recovery of dues the State is entitled to that have been wrongly remitted, or credited towards a taxpayer and which are subject to Tax Ordinance including, among others, the use of loss, or tax to be carried over, etc.. In case of a decision determining tax loss, one should support the solution according to which this decision could be issued during the period of limitation of the assessment of tax obligation during which a taxpayer settles the loss.

The second type of limitation – limitation of the right to tax collection – would be connected with the situation when tax obligation exists and its amount is known (it results, in principle, from a correctly submitted tax declaration, or declaration's correction, or served decision). This limitation would begin to run after the lapse of the period of limitation of tax assessment.

As far as the limitation of assessment is concerned, two periods of limitations should be introduced: three or five years counted from the lapse of the term of payment, or tax obligation occurrence. A three-year long period of the limitation of assessment would be applied with regard to tax settlement not connected with the conducted business

activity. A five-year long period would refer to tax settlement connected with conducting a business activity. Thus a three-year long period of the limitation of assessment will cover taxpayers whose settlements, in principle, regard uncomplicated matters. This mechanism will concern, among others, most taxpayers subject to natural persons' income tax. It means that after the lapse of three years, not after five years as it is now, a large group of taxpayers will be exempt from the duty to keep records of documents regarding tax obligations. The new Tax Ordinance will adopt the principle according to which the right to assessment expires after the lapse of three years except situations listed enumeratively and specified during further works on the project of the new Tax Ordinance where the limitation of assessment will occur after the lapse of five years. The following cases should be covered by a five-year long period of the limitation of assessment in particular:

- tax connected with running a business activity, i.e. tax that requires keeping tax records pursuant to separate provisions (now, Tax Ordinance defines tax records as accounts, revenue and expense ledgers, and registers and records taxpayers, remitters, or collectors are obliged to keep pursuant to separate provisions),
- income tax owed for the so called revenue from undisclosed sources,
- income tax owed for the sale of a real estate.

The introduction of a five-year long period of the limitation of assessment in the above mentioned cases is supported by a more complicated nature of these settlements, which entails the need of using a wider catalogue of evidence during proceedings, or a greater number of tax law institutions, e.g. estimation.

The introduction of a five-year long period of the limitation of tax collection should be postulated. The introduction of a shorter period does not seem justified. If the obligation results from a submitted correct tax declaration, or a final decision (possibly verified by a binding court ruling), pursuant to the principle of tax fairness, it should be executed. Therefore, it should go without saying that if someone is obliged to pay the tax whose existence and amount are, in principle, correctly

established, s/he should pay it. For this reason, the enforcement of tax owed is justified even in a longer time perspective.

The institution of tax limitation should be feasible in nature. Due to this, under the limitation of assessment, possibilities of the interruption of the course of its running should be excluded whereas its suspension should occur solely for objective reasons, not dependent on a tax authority, such as: taxpayer's death, the need to obtain information necessary for taxation from another state, applying to a common court with a motion to establish the existence of a legal relation or right, suspension of proceedings due to the settlement of a representative case as well as submission of a complaint to an administrative court. The application of prerequisites of the suspension of limitation of assessment should not lead to the prolongation of the period of limitation of assessment by more than five years in total.

Under the limitation of collection, prerequisites of the suspension, or interruption of its course of running should be restricted too. Under the limitation of collection, the preservation of the following prerequisites of the suspension, or interruption of the course of running of limitation should be postulated: division into installments, deferment of the deadline to submit a declaration, or payment, prolongation of the term of payment, voluntary or executive pledge, announcement of insolvency, or application of enforcement measures. During further works on the new Ordinance, specified solutions which would introduce a maximum period of the prolongation of the period of limitation of collection due to the suspension, or interruption of the course of running of the limitation of collection should be prepared and introduced. At the same time, however, the issue of the impact of security of tax obligation's enforcement through holding a mortgage, or fiscal pledge upon the limitation of tax collection should be regulated. It has been decided that within this scope, a solution should be introduced corresponding to the limitation of civil law liabilities (debts) secured by a mortgage, or pledge. Within this scope, the solution corresponding to the limitation of civil law debts secured by a mortgage, or pledge should be introduced. Consequently, the limitation of collection with regard to tax liabilities (debts) secured by a mortgage, or pledge would

not violate the right of a public creditor to recover satisfaction from the encumbered asset.

8. Excess tax and tax return

The construction of new provisions on excess payment should be accompanied by endeavors to simplify the procedure leading to the transfer of excess payments to authorized entities as well as eliminate currently existing shortcomings in the application of this institution. During works on the assumptions, it was decided that it is necessary to introduce legislative solutions within the scope of cases when tax is paid unduly by a taxpayer who did not bear the economic burden thereof. The construction of some tax, particularly indirect, allows to transfer such burden upon a consumer of goods or services. Legal solutions and mechanisms within the scope of excess payment should not lead to unjust enrichment of a taxpayer. Therefore, the introduction of the mechanism allowing the acquirement of excess payment by taxpayers subject to indirect tax should be postulated provided they bore the economic burden of the tax.

Changes within the scope of legal regulations on tax excess and return should also contain the following postulates:

- we should aim at the introduction of generally the same procedures for tax excess and return, however, in the latter case, they will be applied if special provisions regulating the construction of the individual kind of return do not stipulate otherwise;
- it is reasonable to simplify the procedure of claiming tax excess and return – one proceedings to confirm overpayment initiated ex officio, or upon a request should be introduced. A tax authority should, ex officio, in a possibly simplified procedure, among others without the need to initiate proceedings, confirm overpayment each time it acknowledges its existence;
- the catalogue of cases where overpayment will be returned without issuing a decision should be extended (among others, when overpayment results from a declaration, or the correction of a declaration not questioned by an authority, but also when excess payment results from the motion of a taxpayer to confirm

overpayment that is fully accepted by an authority, or when excess payment is confirmed *ex officio*; in the above mentioned cases, a decision should be issued but only when it is requested by the party; if an authority confirms excess payment without a decision, it also should not be obliged to issue decisions on overpayment, e.g. in the matter of crediting overpayment towards tax arrears, unless the party applies for it. Discontinuance of issuing decisions mentioned above should be accompanied by the rule according to which a tax authority should inform the party about the settlement, e.g. crediting overpayment towards tax arrears, by means of electronic communication, or by a telephone. Simultaneously, the information about confirmed overpayment may also be delivered in this form; a vital supplement of the above mentioned mechanism should be the solution according to which the settlement on interest, i.e. confirmation of its existence, or lack thereof, will be an element of the decision on overpayment. However, the subject of this settlement should not be the calculation of the amount of due interest. It will not be necessary to initiate separate proceedings in the matter of interest. If an authority does not issue a decision to confirm overpayment and a taxpayer is entitled to interest, an authority transfers interest without issuing a decision thereon. Nevertheless, each time a taxpayer should have a possibility of applying for the granted interest which should be settled in the form of a decision, unless it is fully accepted.

- determination of the relation between proceedings to confirm overpayment and proceedings establishing the amount of tax obligation, e.g. with a statutory exclusion of the obligation to conduct recovery proceedings before the examination of a request to confirm overpayment;
- extension of cases where overpayment is returned together with interest. Excess payment should be returned together with interest calculated from the payment date when it results from defective lawmaking (confirmed by the judgment of Constitutional Tribunal, or Court of Justice of the European Union), or the application of law, as well as from the lapse of the term of overpay-

ment if it was not returned within this time and a taxpayer did not contribute to the delay. A taxpayer should not incur negative consequences connected with defective operation of the State authority within both law making and law applying. An important supplement of the above mentioned mechanisms should be the solution according to which the settlement on interest, i.e. confirmation of its existence, or lack thereof, will be an element of the decision on overpayment;

- extension of the group of entities entitled to obtain excess payment by all entities covered by the tax law relation, among others remitters, collectors, legal successors, or third parties, including such problems as, e.g., the loss of tax capital group status, the loss of law existence, legal capacity, or capacity for legal actions, and/or insolvency;
- a possibility to introduce the return of overpayment to entities indicated by a taxpayer.

9. Electronic communication

The new Act should enshrine the idea of legal environment's simplification and the creation of facilities for taxpayers, including entrepreneurs. Indicated legal mechanisms and instruments are necessary for the development of e-administration and e-economy. They confirm changes occurring in the approach of administration towards an individual. They prove a support-oriented attitude to individuals and the need to provide them with more efficient and effective contacts with administration. Development of new IT and communication technologies, including electronic communication, exerts positive impact on digital society's development, which is particularly important in the context of such a rapid pace of progress of the surrounding world.

Basic issues within the scope of electronic communication should be contained in the general provisions of the new Tax Ordinance. Moreover, further provisions thereof will include special regulations connected with concrete institutions of tax law and reference to the issue of using modern IT and communication technologies.

10. The protection of tax confidentiality

The provisions on the protection of tax confidentiality must, on the one hand, assure tax authorities with efficient and effective pursuit of tax proceedings understood as widely as possible, whereas on the other hand, guarantee to taxpayers, remitters, collectors, third parties and legal successors control over obtaining, gathering and exposing data embraced by tax confidentiality.

11. Complaints and conclusions

The new Tax Ordinance will contain provisions on complaints and conclusions. Under the current legal status, Section VIII of the Code of Administrative Procedure applies thereto. Preservation of this status is unsubstantiated. It disrupts regulative uniformity of tax procedures and hampers taxpayers potentially interested in submitting a complaint, or request from getting acquainted with the provisions specifying a relevant course, or even being aware of their existence. A previous location of these provisions in another Act and failure to adjust some of them to the specificity of tax cases cause that their signaling and corrective potential remain unused.

What is more, another argument in favor of the inclusion of provisions on complaints and conclusions in Tax Ordinance is an intentional connection of this regulation with the catalogue of taxpayers' rights and duties included in the drafted Act. The complaint procedure will become an important element of the system of taxpayers' rights' protection. The course of submitting complaints will be most suitable to report possible infringements of some rights (such as, e.g., the right to polite and professional treatment by civil servants).

ASSUMPTIONS OF THE NEW TAX ORDINANCE AIMING AT INCREASED EFFICIENCY AND EFFICACY OF TAX OBLIGATIONS' ASSESSMENT AND COLLECTION

1. Enhancement of the party's position and increased efficiency of tax proceedings – selected issues

Tax procedure must be modernized so that it may satisfy contemporary needs of taxpayers in a better way. Nowadays, in many fields of life and economy, procedures that are based on prompt and deformed contact are developing. This work discusses selected most important recommendations of General Taxation Law Codification Committee concerning changes in tax proceedings.

The right of a party to challenge a decision should be made feasible. The time limit to submit an appeal/complaint should be prolonged (up to thirty and fourteen days respectively). This will allow a better preparation of a party to formulate complaints against a decision/order and more precise preparation of motions for evidence. For the same reasons, the time limit to apply for the withdrawal of a final decision after the judgment of Constitutional Tribunal, or Court of Justice of the European Union, should be prolonged from a month to three months.

One of the general principles of tax proceedings is the principle of expeditious proceedings. Inactivity of a tax authority, or protracted pursuit of proceedings threatens citizen's confidence in State bodies. Therefore, it is reasonable to strengthen the position of a party to the proceedings through equipping it with effective legal measures for action in the situation of inactive, or protracted conduct of a tax authority.

The economics of tax and judicial administrative proceedings justifies the creation of a possibility of suspending proceedings in similar cases, or in closely related ones. In the first place, a dispute in the "representative" matter should be settled while other cases should be suspended. This will allow a taxpayer to rationalize procedural

costs and eliminate a risk of massive enforcement of decisions that may appear defective.

The contact with a taxpayer with the use of modern communication technologies should be more emphasized. Thanks to this, proceedings' dynamics will increase while their costs will diminish.

It is not economical to instigate tax proceedings when the cost of their pursuit, including tax authorities' expenditure and costs of letters service, exceeds the inflicted amount of obligation. Due to this, a tax authority should be authorized not to instigate and to discontinue proceedings initiated *ex officio* if the expected amount of the obligation does not exceed a specified limit of money.

We should follow the direction of standardization of motions in tax cases. Provisions on disciplinary penalties require fundamental changes.

The final part of this study signals two concepts concerning tax proceedings which Codification Committee analyzed profoundly but decided not to recommend for further works: renouncement from an appeal for the sake of a direct complaint to a court, and presentation of the case's legal evaluation by an authority before issuing a decision.

2. The procedure determining a market value of things and property rights

The principles determining a market value of things, which frequently exerts considerable impact on the tax base, are distinctly regulated in several laws. These laws, above all, differently regulate the term of a market value itself. According to the doctrine, the term of a market value resulting from tax laws is, to a certain extent, relative and, in consequence, may arise doubts and disputes in the process of law application.

Due to this, in the created Ordinance, it is reasonable to regulate procedures determining a market value of things for tax purposes applicable, in principle, to all taxes.

Under the procedure of determining a market value, it will first be determined, as a rule, by a taxpayer. If, however, a taxpayer does not determine the value of a thing, or the value determined by him/her does

not correspond to the market value according to the initial evaluation of a tax authority, this authority will carry out the procedure aiming at the establishment of the thing's value. The procedure will determine both the principles of carrying out initial evaluation of the value and principles determining a market value of a thing when an expert is appointed to establish this value.

3. Tax authorities and their jurisdiction

3.1. State tax authorities

New provisions on tax authorities should guarantee both fundamental rights of taxpayers and, simultaneously, effective tax collection (minimization of the costs of tax authorities' operation). They should be systematized and clear for both taxpayers themselves and tax authorities.

Therefore, in relation to currently binding solutions, the new Law should include the system (structure) of tax authorities subject to Minister of Finance in the Act on Tax Administration. The solutions elaborated thereon will be taken into consideration during works on the target structure of tax authorities.

Within next years, it is also necessary to undertake legislative actions aiming at organizational and structural changes in the functioning of self-government tax authorities which will rely on the experiences of the commenced reforms of State tax administration. In the long term, it should realize the same postulates that were the basis of organizational changes of State tax authorities.

New Tax Ordinance should aim at maximum simplification of provisions concerning local jurisdiction involving wider than so far application of the same principle binding in case of all taxes collected by the authorities subordinate to Minister of Finance.

Moreover, changes within the scope of jurisdiction should embrace principles concerning the so called ossification of jurisdiction which, in consequence, means that an authority competent at the moment of launching inspection will remain competent in all issues connected with

the subject of the case both in tax proceedings and other interlocutory ones, e.g. concerning security.

3.2. Self-government tax authorities

2478 municipalities whose bodies realize their own tax operate in Poland. Due to this, their expectations and needs cannot be ignored while creating a new Tax Ordinance. This issue is of particular importance also from the point of view of taxpayers because such self-government taxes as a real estate tax, agricultural, or forest tax should be realized in a possibly simple way due to their common nature.

During works on the new Tax Ordinance, it is essential to assume that all tax authorities should have similar competence (powers) as far as general tax law provisions are concerned. Deviations from this principle including, most of all, specificity of tax assessed and collected by the specified category of tax authorities, will occur. Nevertheless, they must be sufficiently justified (the principle of adequacy).

Moreover, the issue of complementary regulation of the status of municipal tax authorities in the provisions of general tax law and structural system provisions seems important. There is no legal act regulating structural, organizational, or functional matters of local self-government tax administration, except Self-government Appeal Boards.

In the long term, proposed actions are to improve self-government tax authorities' operation, increase their efficiency and facilitate correct fulfillment of taxpayers' obligations connected with the settlement of taxes and fees constituting self-government revenue.

4. Tax inspection

With regard to tax inspection, a legal framework should be created that will rationalize and improve this procedure and, at the same time, provide the inspected party with extensive procedural rights. Thus, it is proposed to establish a uniform and integrated procedure of tax inspection in Tax Ordinance provisions for taxpayers who, in principle, fulfill their duties, and introduce a separate regulation for more rigorous inspection procedure directed at fighting widely understood revenue offences. The current procedure of tax inspection is, on the one

hand, sometimes too burdensome for most taxpayers, whereas on the other hand, too ineffective with regard to taxpayers evading paying tax. Therefore, it is important to diversify inspection procedures whereas the criteria of applying individual procedures should refer to the seriousness of irregularities, or the degree of harmfulness of committed revenue offences and the need to secure evidence promptly.

The procedure addressed to taxpayers fulfilling their tax duties should generally focus on current solutions of Tax Ordinance and Act on Freedom of Economic Activity. Presently binding provisions of Tax Ordinance and Act on Freedom of Economic Activity provide entities running a business activity with particular protection. There are no rational arguments for maintaining such diversity. We should remember, however, that specificity of tax inspection causes that not all special legal solutions included in the Act on Freedom of Economic Activity can apply directly to tax inspection, and that is why they should be regulated differently in Ordinance as it is now.

What is more, under the tax inspection procedure realized on the basis of Tax Ordinance provisions, a possibility of electronic inspection based on a standard and logical computer data allowing the exchange of information by means of electronic communication between tax authorities and taxpayers should be introduced.

On the other hand, the procedure referring to inspection aiming at fighting tax fraud and revenue offences should be contained in a separate from Tax Ordinance legal act (Law on Fiscal Inspection) and connect the elements of current solutions of Tax Ordinance, Law on Fiscal Inspection and Criminal Procedure. The legitimacy of the introduction of this procedure is confirmed by recently observed increase in tax offences, particularly within the scope of value added tax scams. These offences are particularly detrimental because they result, on the one hand, in billions of PLN loss for the State Treasury threatening its financial security and, on the other hand, in difficult to estimate negative effects in the form of distortion of the principles of competence as well as danger of eliminating honest entrepreneurs from the market. It is purposeful to create the catalogue of cases where this procedure would be applied. It should be used, in particular, in the following cases: activity in organized crime, or organizations aiming

at committing revenue offences, money laundry, issuing documents on activities that have not been performed, or intentional forgery of tax documents.

5. Examinations

It will be reasonable to regulate examinations again separately from tax inspection in the new Tax Ordinance. Nevertheless, in principle, priority of carrying out examinations by a tax authority before launching tax inspection should be introduced simultaneously as it is assumed that examinations may lead to the verification of the amount of obligation by a taxpayer, or tax authority in the course of correction. Therefore, it will not be necessary to initiate tax inspection, or tax proceedings in this case.

It is also important to introduce procedural guarantees during their pursuit.

Fulfilling the above purpose, it is necessary to:

- extend the subjective scope of examinations;
- create an additional possibility of pursuing examinations outside a tax authority upon the taxpayer's request, which will contribute to the development of examinations as a friendly and, at the same time, effective procedure;
- establish a simplified procedure of a tax declaration correction by a tax authority if the change of the amount of tax obligation, excess payment, tax return, or the amount of loss in effect of this correction does not exceed PLN 50. This procedure would be applied when a tax authority acknowledges arithmetic errors, or apparent mistakes. It would not require any participation of a taxpayer therein thus limiting bureaucratic duties on the part of tax authorities to absolute minimum.

6. The clause against tax evasion

One of more essential elements of the Assumptions of the New Tax Ordinance prepared by GTLCC is the project of introducing the general anti-avoidance rule (GAAR) to the Polish tax system. This regulation

aims at setting a limit between tax planning and tax avoidance, sometimes called aggressive tax planning. Such a norm will establish the limits of the taxpayers' right to minimize their tax obligations.

A basic difficulty in constructing the anti-avoidance rule is that this norm should be both general and precise.

The application of this clause will, in consequence, deprive taxpayers of the tax benefit they intended to obtain, or obtained due to undertaking artificial arrangements which lacked economic justification but were undertaken for the purpose of obtaining tax benefit. On the other hand, additional financial sanctions are not envisaged (a taxpayer may, however, be obliged to pay default interest). The most vital form of the clause's impact should be prevention. The clause will embrace all State and self-government taxes except value added tax. One of the authorities entitled to apply this rule will be Minister of Finance. Taxpayers could request the issuance of a decision by the specially appointed consulting body independent of tax administration (a GAAR consultative committee or advisory panel).

7. Securing tax obligation's enforcement

The new Tax Ordinance should preserve possibilities of securing tax obligation's enforcement by the issue and execution of the decision on collateral and property (assets) collateral (mortgage and pledge).

As far as securing tax obligation's enforcement by the issue and execution of the decision on collateral is concerned, the principle should be preserved according to which it is possible to secure the enforcement of tax obligation both before the issue of the assessment decision and after the issue of such non-final decision. This regulation, however, must be cleared up in order to become more efficient and increase the protection of taxpayers' rights. Future solutions will also preserve a possibility of voluntary execution of the decision on collateral through the acceptance of the collateral offered by a taxpayer (remitter) by a tax authority.

Binding regulations refer to the unclear criterion of justified fear of failure to fulfill tax obligation. An attempt should be made to complement regulations on the prerequisites of collateral through

reference to more precise circumstances indicating that collateral is justified.

As far as collateral by the issue of the decision on collateral and its execution through the realization of the collateral order is concerned, its consequence is a serious intervention into the taxpayer's assets. It is necessary to check legitimacy of such an action even in the context of redress for unlawful activities of State bodies. Therefore, we should renounce the institution of the expiry of a decision on collateral after the issue of assessment decisions in order to fully check legitimacy of the collateral both in the administrative and judicial course.

New solutions should lead to the transfer of the regulation on a technical side of securing tax obligation's enforcement to the Law on Executive Proceedings in Administration. Regulations on the prerequisites of performing collateral and the prerequisites of the issue of a decision on collateral would then be left in the Tax Ordinance. Moreover, Tax Ordinance would regulate voluntary collateral where the manner of performing it would be left to the taxpayers' decision. The Law on Executive Proceedings in Administration would regulate a "technical" side of performing this collateral, i.e. the issue of a collateral order and execution thereof.

8. Tax liability and succession

Tax liability and succession in the future Tax Ordinance should be based on the previous principles. Changes will regard only some areas. For instance, the principle should be established according to which a remitter is not liable (for uncollected tax) if non-collection of tax is not his/her fault. The principle should also be introduced according to which a tax authority will be able to abandon holding third parties liable in justified cases even though it is entitled to it under the law.

As far as a legal position of heirs being legal successors of the deceased taxpayer is concerned, the regulation thereon should be cleared up so that it is less casuistic (meticulous, or intricate). Certain rules should be simplified, for instance: it should not be requested that all heirs make an amicable declaration of will in order to obtain a refund of overpayment.

9. Tax declarations

The new Tax Ordinance should, above all, adopt the principle according to which the matter of tax declarations and corrections thereof should be regulated comprehensively in a separate chapter.

All declarations, including returns, statements, specifications and information taxpayers, remitters and collectors are obliged to submit pursuant to tax law provisions should be subject to the benefit of the presumption of being accurate. Tax declaration's correction should have the same legal character as the declaration itself.

The solutions proposed within the scope of regulating tax declarations will realize the principle of the new Tax Ordinance according to which each taxpayer (a passive subject of the tax law relation) is reliable.

10. Solidarity in tax law

Drafted regulations of the new Act connected with solidarity in tax law should be based on the assumption that under this branch of law, the right of a creditor should be precisely regulated within this scope. It is not reasonable, at the same time, to transfer mechanically civil law institutions of joint and several obligations to the new Act. Tax law regulates specific institutions that are unknown to private law, which requires the establishment of a separate legal framework for them. Therefore, specificity of institutions occurring in tax law should be included, which speaks for complementary regulation of the legal position of both debtors and creditors in the context of solidarity of debt and liabilities. Nevertheless, the principle saying that solidarity of debt and liability in tax law must result directly from statutory provisions should be preserved.

At present, Tax Ordinance regulates the issue connected with the occurrence of a joint and several obligation to a limited extent, particularly when it is necessary to issue and serve a decision thereto. Not only the issue of tax procedures conducted by tax authorities is not sufficiently regulated in binding provisions in the context of solidarity but also, e.g., self-calculation of tax. Similar problems occur within the

scope of the institution of reliefs to pay tax obligations when only some joint and several debtors apply for the relief.

Suitable changes connected with solidarity in tax law should be introduced to individual institutions regulated in the new Act. Basic principles of solidarity in tax laws, however, should be somehow factored out general provisions due to their universal character. This solution is also supported by the heterogeneous character of joint and several liability in tax law which can be connected with the obligation of this nature, including those arising through the service of a decision. Nevertheless, it may also be the liability for another person's debt, therefore it may be the institution connected with both the stage when the tax law relation arises and the assessment and performance of tax obligations.

In the long term, the proposed changes are to contribute to the relatively comprehensive regulation of solidarity of liabilities and debts in general tax law provisions.

11. Tax arrears

In the newly drafted Ordinance, the definition of tax arrears would imitate basic features of tax arrears adopted in currently binding provisions. In particular, tax arrears would be still characterized by automatic occurrence due to delayed payment regardless of the will, knowledge, fault, or intention of the parties to the tax law relation. The notion of tax arrears would cover unpaid dues of not only a taxpayer but also a taxpayer, remitter, collector, third party, or legal successor.

Tax Ordinance in its current reading includes the enumerative list of due payments which are treated equivalent to arrears even though they are not arrears (they are not tax paid after due term). It is not an exhaustive regulation because it does not embrace all situations when a taxpayer is obliged to return unduly received payments which should be treated as tax arrears. Changes within this scope are envisaged by the Act amending the Act on Tax Ordinance and some other Acts, which was passed by the Sejm on 9th July, 2015, which specified anew the catalogue of dues that are treated as arrears. Moreover, the above

mentioned Act stipulated the obligation to return public law benefits unduly obtained by a taxpayer (a remitter, or collector).

12. Default interest

The drafted regulation should be based on fixed principles resulting from binding provisions of Tax Ordinance. In particular, it should preserve the rule according to which default interest is the consequence of the occurrence of tax arrears and the obligation to assess it exists regardless of the causes of tax arrears occurrence and taxpayer's (remitters', or collector's) fault within this scope. Moreover, it should be the rule to pay interest without the notice of tax authorities whereas payments towards tax arrears and default interest thereon should be proportionally credited.

The catalogue of cases of non-application of default interest with regard to the binding legal status should be extended by a new case connected with non-application of interest during the period of judicial administrative proceedings on checking legitimacy of a tax authority's decision establishing, or determining tax obligation that is pending for more than twelve months. What is more, the prerequisite of non-application of default interest when a tax authority did not verify the declaration containing arithmetic errors, or apparent mistakes under examinations thereof during two years should be modified. The maintenance of a two-year long period envisaged in the currently binding provision when tax authorities use electronic tools of declarations' validation within the scope of arithmetic errors and apparent mistakes cannot be justified. Due to the above, this period should be shortened to one year.

The manner of establishing the amount (amounts) of default interest should be left unchanged in the new regulation, i.e. on the basis of the marginal lending facility rate provided by the National Bank of Poland to commercial banks. The amount (amounts) of default interest is an essential element of the State financial policy, in particular within the scope of securing timely fulfillment of tax obligations by the obliged parties.

The instrument aiming at maximization of the level of voluntary fulfillment of tax obligations in the new Act's provisions should be the introduction of a lowered default interest rate for taxpayers wishing to improve (correct) irregularities in the original declaration and immediately settle tax arrears with the simultaneous indication of time limits during which it will be possible.

13. Time limits

It is reasonable to undertake activities clearing up regulations on time limits in the following ways.

Firstly, we should distinguish the principles establishing time limits, including the principle of their restitution, in order to create a uniform regulation encompassing all, both substantive and procedural, time limits occurring in tax law.

Secondly, the above provisions should be included in the general provisions of the future Tax Ordinance.

An important *novum* necessary in the practice of tax law application will be the introduction of the institution allowing to assume that a substantive law time limit shall be deemed to be observed despite its failure by the interested party. A similar institution applicable to substantive law time limits towards which Art. 162 of Tax Ordinance cannot be applied in the current legal status, is presently included in Art. 48 of Tax Ordinance. A vital modification with regard to the present content of Art. 48 of Tax Ordinance will be a possibility allowing taxpayers to submit an appropriate motion for the recognition of the time limit as observed when it was failed with the simultaneous fulfillment of the activity this time limit was set for.

It is assumed that the drafted provisions that will be placed in a separate editorial unit devoted to time limits will not be applicable to the issues connected with restrictions and time limits connected with the pursuit of tax proceedings and tax inspection as well as deferred payment of tax which would be subject to special regulations on individual reliefs to pay tax.

14. Certificates

The drafted procedure of issuing certificates should preserve their previous model with the introduction of a practical institution which, although already existing, yet marginally, involves a possibility of the certificate's amendment, or annulment.

15. Proceedings when case files have been lost or damaged

In order to assure a comprehensive character of legal regulations referring to tax procedure, it is reasonable to include the matter on the proceedings pursued when case files have been either lost or damaged in the new Tax Ordinance. Lack of such provisions evokes discrepancies in administrative courts' judgments and doctrine with regard to the principles of reproduction of administrative files.

16. Participation of a prosecutor and Human Rights Defender (Ombudsman) in the tax procedure

Tax Ordinance should regulate the principles of participation of a prosecutor and Human Rights Defender (Ombudsman) in the tax procedure. The solutions thereon should not, in principle, differ from those included in the Code of Administrative Procedure.

17. Disputes on competence and conflicts of jurisdiction

Tax Ordinance provisions regulate the matter of the settlement of disputes on competence and conflicts of jurisdiction only within the scope of disputes between tax authorities. There are no regulations on the settlement of disputes on competence and conflicts of jurisdiction between tax authorities and other administrative bodies. It is reasonable to introduce in the Tax Ordinance a regulation referring to the application of Art. 22 of the Code of Administrative Procedure within the scope of the settlement of disputes on competence and conflicts of jurisdiction between tax authorities and other administrative bodies that are not tax authorities.

INFORMACJE O AUTORACH

STEFAN BABIARZ – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, autor kilkudziesięciu publikacji z zakresu prawa podatkowego, administracyjnego i postępowania sądowoadministracyjnego; specjalizuje się w podatku od spadków i darowizn oraz w zagadnieniach związanych z następstwem prawnym, w szczególności następstwem prawnym spadkobierców

RAFAŁ DOWGIER – dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; redaktor naczelny „Przeglądu Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”; członek International Fiscal Association

LEONARD ETEL – prof. zw. dr hab. nauk prawnych, zatrudniony na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, gdzie kieruje Katedrą Prawa Podatkowego; autor licznych prac naukowych z zakresu prawa finansowego i podatkowego; specjalizuje się w ordynacji podatkowej i podatkach samorządowych, a szczególnie opodatkowaniu nieruchomości

HANNA FILIPCZYK – dr nauk prawnych, magister filozofii, doradca podatkowy specjalizujący się w sprawach spornych, członek International Fiscal Association

WŁODZIMIERZ GURBA – wieloletni pracownik Ministerstwa Finansów zajmujący się zagadnieniami związanymi z legislacją i stosowaniem Ordynacji podatkowej

IRENEUSZ KRAWCZYK – radca prawny, wspólnik w Kancelarii Podatkowej Irena Ożóg; wykładowca na Uczelni Łazarskiego w Warszawie

WIESŁAW KUŚNIERZ – prawnik, dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego w Wyższej Szkole Prawa i Administracji w Przemyślu, doradca podatkowy

MARCIN ŁOBODA – absolwent Uniwersytetu Gdańskiego, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, doradca podatkowy, członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego

ANDRZEJ NIKOŃCZYK – doradca podatkowy, wspólnik kancelarii podatkowej Kolibski, Nikończyk, Dec & Partnerzy; przewodniczący Rady Podatkowej PKPP Lewiatan; sędzia Sądu Dyscyplinarnego KIDP

ADAM NITA – dr hab. nauk prawnych, profesor nadzwyczajny w Zakładzie Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego i radca prawny; członek Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (EATLP) oraz Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA), a także Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego

AGNIESZKA OLESIŃSKA – dr hab. nauk prawnych, zatrudniona w Katedrze Prawa Finansów Publicznych Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, redaktor naczelny Przeglądu Orzecznictwa Podatkowego i Toruńskiego Rocznika Podatkowego, członek International Fiscal Association

PIOTR PIETRASZ – dr nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku

MARIUSZ POPŁAWSKI – dr hab. nauk prawnych, profesor na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, L.L.M. w zakresie American Legal System z College of Law, Michigan State University; pracownik naukowy Centrum Czeskiego i Międzynarodowego Prawa Podatkowego z siedzibą na Wydziale Prawa Uniwersytetu Masaryka w Brnie

JAN RUDOWSKI – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

DARIUSZ STRZELEC – dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, adwokat, doradca podatkowy

