



Data	Numer	Autor
16 października	11/2015	Dariusz Adamski*

Nowy parlament powinien wspierać dalsze prace Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

We wtorek (13 października) Rząd przyjął „Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej” (dalej: *Kierunkowe założenia*) przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego.¹ Dokument ten i *Założenia nowej Ordynacji (Kodeksu podatkowego)*² koalicji organizacji wspierających projekt Lepszpodatki.pl zawierają wiele uzupełniających się, komplementarnych, rozwiązań. Ich połączenie pozwoliłoby na stworzenie ustawy będącej podstawą bardzo nowoczesnego i konkurencyjnego systemu podatkowego. **Połączenie tych rozwiązań pozwoliłoby na stworzenie ustawy będącej podstawą bardzo nowoczesnego i konkurencyjnego systemu podatkowego.**

W kilku jednak istotnych kwestiach akceptacja propozycji Komisji prowadziłaby do odejścia od reformatorskiego charakteru pozostałych założeń i do pogorszenia jakości systemu podatkowego. **Z powodów szczegółowo omówionych poniżej z niektórymi propozycjami nie możemy się zgodzić. Te wady nie powinny jednak prowadzić do rozwiązania Komisji Kodyfikacyjnej przez nowego Ministra Finansów ani do radykalnej zmiany kierunku jej pracy.** Przemawiają natomiast za tym, że przyjęty właśnie przez Rząd dokument wymaga udoskonalenia i częściowej modyfikacji. Jeśli to nastąpi, uczyniony zostanie duży krok w kierunku naprawy - bardzo źle obecnie działającego - systemu podatkowego.

Najważniejsza różnica między naszymi Załoženiami a propozycjami Komisji Kodyfikacyjnej – która zasygnalizowana musi zostać na samym początku – dotyczy samego celu nowej ustawy. Komisja Kodyfikacyjna podkreśla, że w swoich pracach kładła nacisk na „uporządkowanie i skodyfikowanie materii ogólnego prawa podatkowego”, „wprowadzenie rozwiązań stanowiących dopełnienie i ukoronowanie procesu kształtowania się ogólnego prawa podatkowego w Polsce” oraz „stworzenie ram prawnych opartych na współpracy między organami podatkowymi a podatnikami”.

* Analiza uwzględniła uwagi merytoryczne BCC (autor: Krzysztof Komorniczak), Konfederacji Lewiatan (autor: Alicja Sarna), Pracodawców RP (autor: Mariusz Korzeb) oraz ZPP (autor: Jacek Cieplak).

¹ Rada Ministrów w dniu 13.10 przyjęła *Kierunkowe założenia* w wersji z 24.09. Ministerstwo Finansów nie opublikowało jeszcze na swojej stronie internetowej treści tego dokumentu. Merytorycznie niemal nie różni się on jednak od wcześniejszej wersji, z 6 maja 2015 r., dostępnej na http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=2ccb2d81-5d36-4089-81a6-8c71da341a9a&groupId=764034. Powołane w tekście numery stron odnoszą się do obydwu wersji dokumentu.

² Dostępne na http://lepszepodatki.pl/Zalozenia_Kodeksu_podatkowego_web.pdf.

Wysiłki zmierzające do osiągnięcia każdego z tych postulatów są w pełni popierane przez koalicję Lepszepodatki.pl. Uważamy jednak, że cel musi być bardziej ambitny. Polski system podatkowy jest jednym z najmniej konkurencyjnych i najbardziej zbiurokratyzowanych w Europie. Nie naprawią go zmiany połowiczne – systematyzujące i porządkujące – które, jak pokazują losy obecnej Ordynacji podatkowej, szybko staną się ofiarą mniej lub bardziej nieprzemysłanych nowelizacji i krótkowzrocznej polityki podatkowej.

Nowy Rząd i Parlament powinny więc postawić sobie za cel wypracowanie rozwiązań, które skutecznie będą przeciwdziałać bolączkom polskiego systemu podatkowego i staną się podstawą jednego z najnowocześniejszych i najbardziej przyjaznych rozwiązań na świecie. Cel ten jest do osiągnięcia. Wymaga jednak intensywnej i konstruktywnej współpracy władz wyłonionych w zbliżających się wyborach z szerokim gronem ekspertów dążących do naprawy systemu podatkowego.

Poniżej analizujemy zatwierdzone przez Rząd propozycje Komisji Kodyfikacyjnej. Po pierwsze zwracamy uwagę na te postulaty, które są szczególnie wartościowe i komplementarne z naszymi *Założeniami nowej Ordynacji (Kodeksu podatkowego)*. Po drugie wskazujemy te propozycje, które są co prawda bardzo ogólne (co nie jest ich zaletą), ale mogą zostać wypełnione rozwiązaniami przedstawionymi w założeniach przygotowanych przez koalicję Lepszepodatki.pl. Po trzecie podkreślamy te rekomendacje Komisji Kodyfikacyjnej, których realizacja prowadziłaby do zaprzepaszczenia reformatorskiego charakteru innych jej propozycji i do pogorszenia jakości systemu podatkowego.

Na odpowiadające temu podziałowi części podzielona została pozostała część tekstu.

I. Bardzo dobre postulaty Komisji Kodyfikacyjnej

Częścią nowej konstytucji podatkowej powinny stać się te *Kierunkowe założenia* Komisji Kodyfikacyjnej, które zmierzają do ucywilizowania i unowocześnienia systemu podatkowego. Wszystkie takie propozycje albo są tożsame z naszymi, albo je dobrze uzupełniają.

1. Na pełną aprobatę zasługują kierunkowe postulaty Komisji Kodyfikacyjnej dotyczące zmian przepisów dotyczących tajemnicy skarbowej, skarg i wniosków, uproszczonego postępowania podatkowego, rozprawy w postępowaniu podatkowym, wydłużenia terminu wniesienia odwołania/zażalenia, środków zwalczania przewlekłości postępowania i bezczynności organu, utrwalania czynności dowodowych technikami audio/wideo, wzmocnienia mocy dowodowej oświadczenia strony, konfrontacji podczas przesłuchania, oceny dowodów, zawieszenia postępowania na wniosek strony, modyfikacji w trybach nadzwyczajnych (wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji), uporządkowania i miarkowania kar porządkowych, standaryzacji formularzy wniosków, procedury ustalania wartości rynkowej rzeczy i praw majątkowy, odpowiedzialności podatkowej i następstwa prawnego,³ terminów,

³ Przy uwzględnieniu postulatu „ograniczenia zakresu odpowiedzialności małżonka majątkiem odrębnym i wspólnym oraz solidarnej odpowiedzialności małżonków za zobowiązanie podatkowe wynikające ze wspólnego zeznania podatkowego”: Opinia nr 6/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 24 kwietnia 2015 r. w sprawie dokumentu „Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej z dnia 11 marca 2015 r. przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego”, s. 14, dostępna na:

zaświadczeń, postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt, udziału prokuratora oraz sporów o własność i sporów kompetencyjnych. Wszystkie te propozycje powinny stać się podstawą prac legislacyjnych nowego Sejmu.

2. Komisja Kodyfikacyjna postuluje wprowadzenie do nowej ustawy przepisów dotyczących identyfikacji i ewidencji podatników (obecnie zawartych w odrębnym akcie prawnym). Brak było tej propozycji w pierwotnej wersji założeń koalicji Lepszepodatki.pl, ponieważ zagadnienia te nie mają znaczenia pierwszoplanowego dla prawidłowego funkcjonowania ogólnego prawa podatkowego. Przekonujący jest jednak argument Komisji Kodyfikacyjnej, iż całościowa kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego – a taki powinien być cel nowej ustawy – wymaga uregulowania również tej materii. Nowy Sejm powinien uwzględnić ten postulat.
3. W trakcie prac nad nową Ordynacją należy przyjąć proponowane przez Komisję Kodyfikacyjną podejście do przedawnienia zobowiązań podatkowych, przewidujące wyodrębnienie przedawnienia prawa do wymiaru oraz przedawnienia prawa do poboru podatku. *Kierunkowe założenia* zawierają kompleksowe i dobrze przemyślane rozwiązania dotyczące wzajemnej relacji obydwu rodzajów przedawnienia oraz przesłanek zawieszania i przerywania terminu przedawnienia. Zastosowanie proponowanych przez Komisję Kodyfikacyjną rozwiązań – w tym m.in. wprowadzenie założenia, iż czynności podjęte w toku wymiaru a z nim niezwiązane nie powinny mieć wpływu na bieg terminu przedawnienia prawa do wymiaru – zasługują na pełne uznanie. Zwracamy jednak też uwagę, iż przyjęty przez Komisję Kodyfikacyjną sposób liczenia terminów przedawnienia może doprowadzić do ich znacznego wydłużenia w porównaniu z sytuacją obecną, co nie powinno mieć miejsca.⁴ Z tych powodów popieramy stanowisko Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego, która rekomenduje „zachowanie obecnych terminów przedawnienia przy jednoczesnym uelastycznieniu / przyśpieszeniu kontroli. Jako alternatywę Rada proponuje, aby bieg terminu przedawnienia wymiaru i poboru podatku rozpoczął się w tym samym momencie, przy czym bieg terminu przedawnienia wymiaru nie mógłby ulec przerwaniu i zawieszeniu, w przeciwieństwie do biegu terminu przedawnienia poboru podatku”.⁵

II. Propozycje Komisji Kodyfikacyjnej, które należy zmodyfikować

Nowy Sejm powinien zmodyfikować pewne postulaty Komisji Kodyfikacyjnej, które zawierają możliwe do skorygowania mankamenty. W szczególności:

1. Bardzo niejasna jest struktura, jaką Komisja Kodyfikacyjna proponuje nadać nowej ustawie. *Kierunkowe założenia* wspominają o tej kwestii jedynie w jednym miejscu (s. 11-12), nie rozwijając jej ani nie uzasadniając głębiej. Również kolejność omawiania przez Komisję Kodyfikacyjną poszczególnych zagadnień nie wynika ze spójnej wewnętrznej systematyki, lecz przypomina „zlepek” propozycji szczegółowych. W szczególności nie jest jasne, dlaczego wśród przepisów ogólnych miałyby znaleźć się reguły dotyczące solidarności w prawie podatkowym (t.j. zagadnienia związane z odrębnie regulowanymi zobowiązaniami

<http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/rada-konsultacyjna-prawa-podatkowego/ciala-kolegialne/uchwaly-rady>. Wskazujemy też na zasadność dodatkowych ograniczeń odpowiedzialności podatkowej, o których mowa w pkt 7.6 ww. Opinii.

⁴ Por także Opinia nr 6/2015 powołana w przyp. 3, s. 12.

⁵ Tamże.

podatkowymi) lub środków komunikacji elektronicznej (co z kolei ma podstawowe znaczenie dla uregulowanego jeszcze gdzie indziej postępowania podatkowego). Pod tym względem dużo bardziej przejrzyste, czytelne i spójne są *Założenia* koalicji Lepszepodatki.pl.

2. Mankament propozycji Komisji Kodyfikacyjnej stanowią bardzo enigmatyczne propozycje dotyczące podstawowych pojęć i definicji. Choć dokument poświęca temu zagadnieniu odrębny punkt (s. 50-57), nie konkretyzuje w żaden sposób proponowanej siatki pojęciowej nowej ustawy, poza postulatem utrzymania w niej pojęcia obowiązku podatkowego i zastąpienia jego obecnej definicji generalnym odwołaniem do innych ustaw. Jest to o tyle istotne, że w praktyce pojęcie obowiązku podatkowego ma najmniejsze znaczenie ze wszystkich, którymi posługuje się Ordynacja podatkowa (z którego to powodu nasza koalicja postuluje w ogóle jego wykreślenie). Dużo ważniejsze jest usystematyzowanie innych pojęć, na czele z samą definicją podatku, czego w dokumencie brakuje, a co zawarte zostało w *Założeniach* koalicji Lepszepodatki.pl. Podkreślamy, że jakość pojęć i definicji użytych w nowej ustawie istotnie rzutowałaby na spójność całego systemu podatkowego. Ponadto, choć popieramy podkreślane przez Komisję Kodyfikacyjną dążenie do „respektowania w prawie podatkowym treści pojęć przejętych z innych dziedzin prawa”, słowniczek nowej ustawy miałby szczególnie duże znaczenie nie w przypadku pojęć, o których jednoznacznym rozumieniu przesądzają inne dziedziny prawa, lecz właśnie w przypadku tych w innych dziedzinach niezdefiniowanych lub zdefiniowanych na różne sposoby. *Kierunkowe założenia* nie zawierają w tym zakresie wystarczająco szczegółowych propozycji.
3. Według założeń Komisji Kodyfikacyjnej zakres przedmiotowy Ordynacji podatkowej miałby objąć „wszystkie należności publicznoprawne, chyba że ustawy odrębne stanowią inaczej”. *Założenia* nie określają, czym miałyby być „należność publicznoprawna”. Zgodzić można by się jednak z proponowanym przez Komisję założeniem, jeśli przez należność publicznoprawną rozumiane byłoby „jednostronne świadczenie pieniężne na rzecz państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, wynikające z określonego przepisem prawa obowiązku świadczenia”. Takie rozumienie co prawda poszerzałoby definicję podatku proponowaną wcześniej przez koalicję Lepszepodatki.pl, jednak wychodziłoby naprzeciw racjonalnemu postulatowi ujęcia w jeden akt ogólnych reguł regulujących szeroko pojęte podatki. Nadanie pojęciu „należności publicznoprawnej” takiego znaczenia pozwalałoby też na utożsamienie go z określeniem „podatek”, co ma znaczenie już choćby dlatego, że ustawa (Ordynacja podatkowa/Kodeks podatkowy) powinna regulować tę właśnie (i tylko tę) materię.
4. Na pełne poparcie zasługuje dążenie Komisji Kodyfikacyjnej do takiego ujęcia problematyki komunikacji elektronicznej w nowej ustawie, aby maksymalnie ułatwić korzystanie z tego kanału wymiany informacji. Popieramy też postulat kompleksowego uregulowania tej materii w odrębnym rozdziale nowej ustawy. Podkreślamy jednocześnie, że konieczne jest precyzyjne, kompleksowe i jednoznaczne unormowanie wprost w ustawie kwestii składania i doręczania pism w formie elektronicznej, w tym przez pełnomocnika. Dotychczasowe doświadczenia np. w zakresie wniosków o zwrot podatku od towarów i usług na rzecz podatników zagranicznych wskazują, że obecne rozwiązania w tym zakresie są niewystarczające, powodują poważne ryzyko dla podatników i generują spory przed sądami administracyjnymi. Zwracamy też uwagę, iż do wprowadzania obowiązków posługiwania się

przez podatnika drogą elektroniczną w kontaktach z administracją podatkową należy podchodzić z ostrożnością i właściwą dbałością o uzależnienie wejścia ich w życie od upływu wystarczająco długich okresów przejściowych. Co jeszcze ważniejsze, zmiany prawne w tej dziedzinie muszą być dobrze zsynchronizowane z bardziej niż obecnie rozwiniętą koncepcją informatyzacji organów podatkowych. Sam proces informatyzacji służb podatkowych przyspieszył w ostatnich latach, a Ministerstwo Finansów wdraża zarówno nowe funkcjonalności portalu podatkowego (np. wstępne wypełnianie rocznych deklaracji PIT), jak i wyraźnie dąży do integracji - wcześniej budowanych niezależnie – systemów informatycznych. Jednak szereg potencjalnie niezwykle ważnych funkcjonalności portalu podatkowego, na czele z „bazą wiedzy”, rozwijanych jest zdecydowanie zbyt wolno, mimo iż spójna koncepcja działania w tym zakresie pozwoliłaby na wyraźne ograniczenie nakładów ponoszonych obecnie przez podatników i organy skarbowe (np. na wydawanie interpretacji prawa podatkowego). Unormowania nowej ustawy powinny więc do informatyzacji administracji publicznej podchodzić szeroko, wymuszając na Ministerstwie Finansów bardziej aktywną politykę informacyjną. Jednocześnie powinny zostać skoordynowane z wypracowaną przez rząd kompleksową strategią informatyzacji administracji podatkowej, składającą się na logiczny proces szybszej niż obecnie integracji systemów informatycznych aparatu skarbowego i rozwoju funkcjonalności ułatwiających stosowanie prawa podatkowego.

5. Wiąże się z tym kolejna kwestia: choć oczywiście zawarte w *Założeniach kierunkowych* propozycje takie jak komunikowanie się organu podatkowego z podatnikiem przy pomocy smsów, czatów tekstowych lub wideokonferencji brzmią atrakcyjnie, ich urzeczywistnienie wymaga dużo dalej posuniętej informatyzacji działania organów podatkowych, w tym stworzenia oprzyrządowania informatycznego do informatyzacji akt podatkowych. Również z tego powodu konieczna jest bardziej szczegółowa i ambitniejsza niż obecnie strategia informatyzacji administracji podatkowej. Bez niej propozycje sprowadzające się do zmian legislacyjnych stałyby się martwym prawem, jeśli wprowadzone zostałyby do nowej ustawy.
6. Bardzo eklektyczne i enigmatyczne są propozycje Komisji Kodyfikacyjnej zebrane w podtytuł „Organy podatkowe i ich właściwość”. Na poparcie zasługują najwyraźniej wyrażone tam postulaty dotyczące właściwości państwowych organów podatkowych, w tym zwłaszcza odstąpienia od sankcji bezwzględnej nieważności decyzji wydanej przez organ niewłaściwy miejscowo i wzmocnienie zasady petryfikacji właściwości, tj. zachowania przez cały czas trwania postępowania podatkowego właściwości danego organu. Ponadto wskazujemy na potrzebę precyzyjnego uregulowania sposobu określenia właściwości organu w przypadku zmiany podstaw określenia tej właściwości w trakcie okresu rozliczeniowego oraz po jego zakończeniu. Regulacja w tym zakresie powinna jednoznacznie rozwiązywać zarówno kwestię organu właściwego dla złożenia rozliczenia za okres, w którym nastąpiła zmiana, jak i regulować zagadnienie korekt deklaracji, kontroli oraz prowadzenia postępowań podatkowych dotyczących okresów poprzednich. Nie widzimy przy tym istotnych powodów dla różnicowania reguł mających zastosowanie w tym zakresie dla poszczególnych podatków (podatki dochodowe, podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy). Obecna regulacja w tym zakresie jest wadliwa i powoduje istotne wątpliwości w praktyce. Nie powinna ona zatem stanowić nawet punktu wyjścia dla dalszych prac legislacyjnych. Ponadto,

sprzeciwiamy się utrzymaniu wśród przepisów o właściwości organów podatkowych klauzul podporządkowania ustawom szczególnym oraz pozostawiania istotnych kwestii przepisom wykonawczym. Tego rodzaju podejście – do którego wydaje się skłaniać Komisja Kodyfikacyjna - utrudnia podatnikom ustalenie właściwości organu podatkowego i pozbawia Ordynację znaczenia gwarancyjnego w tej ważnej kwestii. Jak argumentowaliśmy w naszych założeniach, nowa ustawa nie powinna powielać tych błędów.

7. O ile na poparcie zasługuje ogólne podejście Komisji Kodyfikacyjnej do konieczności poprawy jakości unormowań dotyczących rygoru natychmiastowej wykonalności, propozycje Komisji Kodyfikacyjnej dotyczące przesłanek nadania decyzji wymiarowej tego rygoru są bardzo niejasne. Niewątpliwie instytucja ta powinna mieć zastosowanie do przypadku, gdy podatnicy dokonują czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości przed wydaniem decyzji ostatecznej (co odpowiada obecnemu art. 239b § 1 pkt 3 Ordynacji). Jednak Komisja Kodyfikacyjna wskazała, że istnieć mogą również inne przypadki, kiedy dopuszczalne powinno być nadanie decyzji wymiarowej rygoru natychmiastowej wykonalności (zwrot „m.in.” – s. 66). Choć Komisja nie zaproponowała owych innych przesłanek, podkreślamy, iż rygor natychmiastowej wykonalności, jako bardzo głęboko ingerujący w interesy podatnika wyjątek od zasady ogólnej, powinien być stosowany w sytuacjach, kiedy ta ingerencja usprawiedliwiona jest realnym niebezpieczeństwem udaremnienia przez podatnika skutecznej egzekucji zobowiązania podatkowego. To przemawia wyraźnie za ograniczeniem przesłanek stosowania tej instytucji do jednego przypadku, o którym mowa wyżej.
8. Komisja Kodyfikacyjna przedstawiła zasługujące na pełne poparcie ogólne założenia dotyczące czynności sprawdzających. Trafne są zwłaszcza postulaty rozszerzenia zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających oraz wprowadzenia gwarancji procesowych w trakcie ich przeprowadzania. Zwracamy uwagę, że realizacja pierwszego z tych dwóch założeń pozwoli na nadanie czynnościom sprawdzającym charakteru zbliżonego do kontroli podatkowej, co przemawia za eliminacją tej ostatniej, na zasadach proponowanych przez koalicję Lepszepodatki.pl. Drugie z kolei (gwarancje procesowe) jest istotne ze względu na bardzo ograniczoną wiedzę podatnika o prowadzonych wobec niego czynnościach sprawdzających. Jedna i druga kwestia ma bardzo duże znaczenie praktyczne i wymaga istotnego rozwinięcia na dalszych etapach prac nad założeniami.
9. Choć – w przeciwieństwie do naszych propozycji - Komisja Kodyfikacyjna nie proponuje rezygnacji z instytucji kontroli podatkowej, *Kierunkowe założenia* zbliżone są pod wieloma względami do propozycji koalicji Lepszepodatki.pl. Podobnie jak my, Komisja Kodyfikacyjna podkreśla, że kontrola skarbowa powinna być nakierowana na „zwalczanie szeroko rozumianej przestępczości skarbowej” i regulowana – jak obecnie – ustawą o kontroli skarbowej. Komisja proponuje jednocześnie co prawda wprowadzenie odrębnej regulacji „w zakresie kontroli dla podatników co do zasady wywiązujących się z obowiązków podatkowych”, jednak nie wyjaśnia, dlaczego jej zdaniem cele kontroli realizowanej w odniesieniu do tej grupy podatników nie mogłyby zostać osiągnięte przy pomocy czynności sprawdzających o rozszerzonym – jak była o tym mowa wcześniej - zakresie. Tego rodzaju modyfikacja, oznaczająca z jednej strony wzmocnienie roli czynności sprawdzających, a z

drugiej kontroli skarbowej, przy jednoczesnej eliminacji kontroli podatkowej, pozwalałaby na eliminację obecnego rozproszenia zasobów aparatu skarbowego utrudniającego skuteczne wykrywanie i zwalczanie przestępczości podatkowej. Zmianie tej powinno towarzyszyć wyraźne wzmocnienie organizacyjne kontroli skarbowej (o czym Komisja Kodyfikacyjna nie wspomina) i wprowadzenie postulowanych przez koalicję Lepszepodatki.pl zmian zwiększających wykrywalność przestępstw podatkowych oraz zachęcających do współpracy z organami państwa osób posiadających informacje istotne dla wykrywania i ścigania przestępstw podatkowych. We wszystkich tych dziedzinach zasadna jest modyfikacja założeń Komisji o postulaty koalicji Lepszepodatki.pl.

10. Zwracamy uwagę, iż zagadnienia kontroli powinny być uregulowane kompleksowo w nowej ustawie. Jest to jedno z najważniejszych zagadnień z zakresu weryfikacji rozliczeń podatkowych i z tego powodu niewłaściwe byłoby wyłączenie go z aktu regulującego to postępowanie. W naszej ocenie nie znajduje uzasadnienia różnicowanie sytuacji procesowej podatnika tylko ze względu na typ organu przeprowadzającego kontrolę. Ustawa o kontroli skarbowej - o ile jej utrzymanie w ogóle okaże się konieczne - powinna mieć raczej charakter aktu regulującego ustrój organów kontroli. Sposób prowadzenia przez nie postępowań w całości powinien być uregulowany w nowej Ordynacji (Kodeksie podatkowym). Odnosząc się wprost do propozycji zawartych w *Kierunkowych założeniach* wskazujemy, że brak w nich jasnych kryteriów, które pozwalałyby na odróżnianie sytuacji, w których podatnicy podlegaliby kontroli w trybie przeznaczonym dla „zwalczania szeroko rozumianej przestępczości skarbowej.” Taki stan rodziłby możliwość arbitralnego rozstrzygnięcia wskazanej kwestii. Biorąc pod uwagę dotychczasową praktykę nadużywania instytucji procesowych przez organy podatkowe (np. wykorzystywanie możliwości wszczęcia postępowania karnego skarbowego tylko w celu przeciwdziałania przedawnieniu zobowiązania podatkowego) można się obawiać, że zastosowanie tego trybu kontroli z góry stawiałoby podatnika w trudniejszej sytuacji procesowej. Podjęcie kontroli w tym trybie (pozostawione w istocie uznaniu organów) miałyby zatem charakter „samospelniającej się przepowiedni”. Zauważamy, że propozycje koalicji Lepszepodatki.pl są wolne od wskazanych powyżej wad. Co istotne, prowadzą one do istotnego upodmiotowienia podatników, którzy sami mogą zdecydować, jaki sposób współpracy z organami podatkowymi - a co za tym idzie jaką procesową formę weryfikacji rozliczeń - wybierają. Byłby to ważny element tworzenia partnerskich relacji pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami. Cechy takiej nie posiada propozycja zawarta w *Kierunkowych założeniach* Komisji Kodyfikacyjnej.

11. Na pełne poparcie zasługują propozycje Komisji Kodyfikacyjnej dotyczące nadpłat i zwrotów podatków, w tym umieszczenie regulacji dotyczących obydwu w jednej jednostce redakcyjnej nowej ustawy, a także dążenie do uproszczenia reguł dotyczących nadpłat (w tym zwłaszcza zmniejszenie ich kazuistyki). Uzupełnione powinny one zostać postulatami koalicji Lepszepodatki.pl, zwłaszcza gdy chodzi o definicję nadpłaty i unormowania dotyczące prawa do wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaty przedawnionego zobowiązania podatkowego, jeśli nadpłata wynika z wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej lub Trybunału Konstytucyjnego. Uzasadnione jest też wprowadzenie zasady, iż tylko jeden podmiot będzie uprawniony do występowania z wnioskiem o zwrot nadpłaty. W pierwszej kolejności jednak –

podobnie jak Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego⁶ - sprzeciwiamy się proponowanemu przez Komisję Kodyfikacyjną unormowaniu w kontekście nadpłaty szczególnego przypadku, kiedy podatnik „nie poniósł ciężaru ekonomicznego świadczenia”. Z kilku ważnych powodów proponowana przez nas definicja nadpłaty („nienależne świadczenie majątkowe, do którego spełnienia podatnik nie był zobowiązany, niezależnie od tego, czy świadczenia te zostały spełnione dobrowolnie czy przymusowo oraz od tego, czy świadczący poniósł z tytułu świadczenia uszczerbek na majątku”) nie odnosi się do tej przesłanki. Po pierwsze, uzależnienie prawa do nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku może niekiedy prowadzić do sytuacji, gdy niezwykle utrudnione będzie przeprowadzenie dowodu, w jakim zakresie podatnik a w jakiej jego kontrahenci ponieśli ten ciężar (np. w zakresie opłaty zapasowej). Po drugie, wprowadzenie przesłanki poniesienia ciężaru ekonomicznego jako przesłanki powstania nadpłaty spowoduje, że w większości przypadków uzyskanie nadpłaty będzie niemożliwe w przypadku podatków pośrednich. Podatki pośrednie są elementem składowym ceny i zawsze ich ciężar ponosi konsument. W związku z tym w przypadku np. stosowania stawki VAT wyższej niż należna nie będzie możliwe odzyskanie różnicy przez podatnika (np. przy sprzedaży detalicznej). Po trzecie, w takiej sytuacji budżet państwa otrzymuje kwotę, która jest mu nienależna, gdyż nie wynika z przepisów prawa. W takiej sytuacji można by na zasadzie symetryczności podnosić, że jeśli przesłanką nadpłaty ma być poniesienie ciężaru ekonomicznego, to należy wprowadzić zasadę, że organy podatkowe nie będą domagały się wpłaty podatku od podatnika, ale od jego kontrahenta (nabywcy), gdy pobrana kwota podatku jest mniejsza niż należna (gdy np. właściwą stawką jest 8% a zastosowano 5%).

12. Popieramy założenie, według którego „nowa ordynacja podatkowa będzie określać: sposoby (postaci) udzielania przez organy podatkowe informacji i wsparcia, a także warunki i zakres ochrony prawnej przysługującej podatnikowi w razie zastosowania się przez niego do udzielonej mu urzędowej informacji, która następnie okazuje się niepoprawna lub myląca”. Zgadza się z tym, by uprawnienia tego rodzaju przysługiwały „zwłaszcza (choć nie tylko) podatnikom, którzy od niedawna posiadają określony status (np. niedawno rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej) lub którzy popełnili uprzednio błędy w rozliczeniu”. *Kierunkowe założenia* nie wskazują jednak, jakie dokładnie ułatwienia przewidywać miałyby nowa ustawa i dla jakiej konkretnie grupy podatników, zwłaszcza czy – i na ile - zmiany w tym zakresie szły by dalej niż przewidziane obecnie ustawą o administracji podatkowej. Podobnych problemów nie rodzi zawarta w założeniach koalicji Lepszepodatki.pl propozycja odniesienia tego rodzaju ułatwień do podatników posiadających Kartę Rzetelnego Podatnika. Akceptacja naszych propozycji w tym zakresie wypełniłaby więc istotną lukę w założeniach Komisji Kodyfikacyjnej.
13. Komisja Kodyfikacyjna proponuje wprowadzenie do nowej ustawy tzw. procedury konsultacyjnej, w ramach której „wnioskodawca oraz organ podatkowy będą mogli w trybie konsultacji dokonać uzgodnień dotyczących przeszłych lub przyszłych rozliczeń podatkowych – przed zaistnieniem ewentualnego sporu”. Przesłanki zastosowania tej procedury nie wynikają z *Kierunkowych założeń*, a więc trudno ustalić, kiedy i dokładnie w jakim celu

⁶ Opinia nr 6/2015 powołana w przyp. 3, s. 12-13.

procedura ta byłaby wszczynana i jak miałyby przebiegać. Można się jedynie domyślać, iż znalazłaby zastosowanie do weryfikacji prawidłowości samoobliczenia podatku na wniosek podatnika. Zwracamy w związku z tym uwagę, iż wydzielenie mechanizmów konsultacyjnych w całkowicie odrębną procedurę może okazać się zbędne, jeśli zostałyby zrealizowane postulaty Komisji Kodyfikacyjnej dotyczące wprowadzenia do nowej ustawy uproszczonego postępowania podatkowego, wzmocnienia mocy dowodowej oświadczenia strony oraz uelastycznienia zasad oceny dowodów. Ponadto, w każdym przypadku bardzo duże znaczenie praktyczne ma stworzenie mechanizmów zachęcających organy podatkowe do korzystania z tej procedury (bez względu na stopień jej formalnego wyodrębnienia). W przeciwnym wypadku istnieje duże prawdopodobieństwo, iż nie będzie ona stosowana w praktyce.

14. Bardzo ciekawa jest przedstawiona przez Komisję Kodyfikacyjną propozycja wprowadzania do nowej ustawy instytucji mediacji podatkowej, która miałaby polegać na włączeniu bezstronnej i neutralnej osoby trzeciej – mediatora – w rozwiązanie sporu pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem. Mediacja może stanowić atrakcyjną dla podatników, alternatywną wobec postępowania przed sądem administracyjnym, ścieżkę rozwiązania sporu z organem podatkowym, zwłaszcza jeśli utrzymać by proponowane przez Komisję Kodyfikacyjną założenie nieodpłatności mediacji dla strony postępowania. Pamiętać należy jednak, że skuteczność mediacji zależy przede wszystkim od wiedzy i umiejętności mediatorów – zagadnienia, do którego *Kierunkowe założenia* się nie odnoszą. Ma to znaczenie zwłaszcza dlatego, że bez wątplenia poziom mediatorów będzie pozostawał w związku z ich wynagrodzeniem, które – zgodnie z założeniami Komisji Kodyfikacyjnej – miałoby być pokrywane przez Skarb Państwa lub gminę. Ponieważ konsekwencje działań mediatorów byłyby podobne do konsekwencji wyroków sądów administracyjnych (rozwiązanie sporu między organem podatkowym a podatnikiem), wynagrodzenie mediatorów powinno być porównywalne z wynagrodzeniem sędziów tych sądów. Mamy poważne wątpliwości, czy z budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego wyasygnowane zostaną kwoty wystarczająco wysokie, aby do zawodu mediatora podatkowego przyciągnąć osoby o wystarczająco dużej wiedzy i umiejętnościach. W przeciwnym natomiast wypadku mediacja może stać się kolejną źle funkcjonującą instytucją ogólnego prawa podatkowego, od której z tego powodu stronić będą strony postępowania podatkowego.
15. Komisja Kodyfikacyjna proponuje nadać dużo większe niż obecnie znaczenie tzw. konsensualnym formom załatwiania spraw podatkowych, opartym „na porozumieniu, przez które zapobiega się powstaniu sporu podatkowego lub spór ten rozwiązuje”. Choć założenie to zasługuje na pełne poparcie, proponowane zmiany rodzą też zagrożenia, którym naprzeciw nie wychodzą założenia Komisji Kodyfikacyjnej. Ze względu na uprzywilejowaną pozycję organów podatkowych względem podatników tzw. konsensualne formy załatwiania spraw podatkowych w praktyce rozszerzają zakres władzy tego organu nad podatnikiem. Zakładają bowiem elastyczność szczegółów porozumienia przy zachowaniu relacji podporządkowania podatnika organowi podatkowemu jako władzy publicznej. Rodzi to szczególnie dużo zagrożeń w sytuacji, gdy – jak proponuje Komisja Kodyfikacyjna - porozumienie między organem podatkowym a podatnikiem dotyczyłoby szerokiego

spektrum zagadnień, od wątpliwości co do stanu faktycznego po wartość przedmiotu opodatkowania lub transakcji oraz zastosowanie ulg. Możliwość „dogadywania się” podatników z organami podatkowymi w tych wszystkich kwestiach nie tylko zagraża konstytucyjnej zasadzie równości i powszechności opodatkowania, ale rodzi wręcz niebezpieczeństwo korupcji. Nawet jeśli to ostatecznie się nie zmaterializuje, można się spodziewać, że praktyka tzw. konsensualnych form załatwiania spraw podatkowych sprowadzi się do próby przekonania podatnika o słuszności przyjętego przez organy podatkowe podejścia. Kompromisowe załatwienie sprawy podatkowej - przy zachowaniu rozumianej w obecny sposób zasady legalizmu oraz odpowiedzialności w zakresie dyscypliny finansów publicznych - należy uznać za nierealne. Należy zatem obawiać się, że tzw. konsensualne formy załatwiania spraw podatkowych będą w praktyce martwe lub też staną się narzędziami przedłużania postępowania i wywierania presji na podatnika. Ze wszystkich wskazanych powodów przenoszenie do Polski wzorców konsensualnego załatwiania spraw podatkowych z krajów (państwa skandynawskie, Szwajcaria), gdzie profesjonalizm aparatu skarbowego jest dużo wyższy, wymaga wielkiej ostrożności. Przejawiać się ona musi takim ukształtowaniem przesłanek zastosowania i konsekwencji tzw. konsensualnych form załatwiania spraw podatkowych, aby maksymalnie ograniczyć zakres władzy dyskrecyjnej organu podatkowego nad podatnikiem.

16. Proponowane przez Komisję Kodyfikacyjną rozumienie zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika jest zbyt wąskie w porównaniu z wymogami konstytucyjnymi. Komisja proponuje bowiem odnieść tę zasadę jedynie do wątpliwości prawnych, pozostawiając poza nią wątpliwości faktyczne. Jak proponuje, „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”. Tymczasem orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego jednoznacznie nakazuje rozszerzyć zasadę *in dubio pro tributario* również na wątpliwości faktyczne, co podkreślały zarówno założenia koalicji Lepszepodatki.pl, jak i Rada Legislacyjna.⁷ Aby zachować zgodność z Konstytucją, hipoteza zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika wpisana do nowej ustawy musi zostać rozszerzona również o wątpliwości faktyczne.
17. Zdecydowanie niewystarczające są zaproponowane przez Komisję Kodyfikacyjną zmiany dotyczące interpretacji prawa podatkowego. Sprowadzają się one jedynie do, po pierwsze, propozycji dania podatnikom prawnie skutecznej możliwości powoływania się na interpretację ogólną w danym stanie faktycznym, po drugie do przyznania Ministrowi Finansów uprawnienia do występowania – w toku wydawania interpretacji ogólnych - do NSA z pytaniami prawnymi oraz, po trzecie, do centralizacji procesu wydawania interpretacji. Propozycje te abstrahują od coraz bardziej widocznej konieczności poddania instytucji interpretacji indywidualnych głębszej reformie, poprzez stworzenie rozwiązań mniej

⁷ Opinia z 13 marca 2015 r. o projekcie stanowiska Rządu wobec prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, dostępna na <http://radalegislacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-13-marca-2015-r-o-projekcie-stanowiska-rzadu-wobec-prezydenckiego-projektu-ustawy>.

obciążających podatników, aparat skarbowy i sądy, a pozwalających podatnikom na uzyskanie porównywalnej pewności co do ich sytuacji prawno-podatkowej. Propozycje takich rozwiązań zawierają założenia Koalicji Lepszepodatki.pl. Zawarte tam postulaty uzupełnić należy o te wykraczające poza samą Ordynację, a sięgające zwłaszcza do przepisów regulujących sądową kontrolę interpretacji. Właściwe byłoby m.in. przyjęcie rozwiązania, w którym sąd administracyjny uchylając interpretację indywidualną orzekałby - obligatoryjnie - również co do prawidłowości stanowiska przedstawionego przez podatnika we wniosku o jej wydanie. Prawomocny wyrok w tym zakresie zastępowałby interpretację indywidualną. Rozwiązanie takie miałoby szansę zmniejszyć obciążenie zarówno sądów administracyjnych, jak i organów wydających interpretacje indywidualne. Nie zachodziłaby bowiem potrzeba często wielokrotnego przekazywania spraw pomiędzy sądami a organami. Ponadto, *Kierunkowe założenia* pomijają konieczność głębszej reformy instytucji interpretacji ogólnych. W chwili obecnej przesłanki wystąpienia o tego rodzaju interpretacje są tak ukształtowane, iż w praktyce uniemożliwiają podatnikom skorzystanie z niej oraz wyłączają zaskarżalność tej kategorii interpretacji. Naprzeciw żadnemu z tych problemów nie wychodzą propozycje Komisji Kodyfikacyjnej. Dlatego mogą one stanowić jedynie uzupełnienie dużo głębszej reformy tego elementu ogólnego prawa podatkowego. Podstawy tej reformy zaproponowaliśmy w naszych *Założeniach*.

18. Szereg postulatów Komisji Kodyfikacyjnej w kwestiach szczegółowych zasługuje co prawda na pełne poparcie, jednak są one niekompletne - w żaden sposób nie odnoszą się do kwestii poruszanych w propozycjach koalicji Lepszepodatki.pl. Dotyczy to zwłaszcza limitu bagatelności postępowania podatkowego, zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, deklaracji podatkowych, solidarności w prawie podatkowym, zaległości podatkowej oraz odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej. Nowy Sejm nie powinien rezygnować z tych propozycji, lecz odpowiednio je rozwinąć.

III. Złe propozycje Komisji Kodyfikacyjnej

Propozycje Komisji Kodyfikacyjnej, których nowy Sejm nie powinien zaakceptować, można podzielić na dwie grupy. Pierwsza to te, które posiadają pewne zalety, jednak mają też wady, które ostatecznie przeważają nad tymi zaletami. Te przypadki oznaczone zostały poniżej jako pkt 1-3. Druga grupa to propozycje Komisji Kodyfikacyjnej, które pociągają za sobą w zasadzie jedynie negatywne konsekwencje dla systemu podatkowego. Te omówione zostały w pkt 4-9.

1. Komisja Kodyfikacyjna wypowiedziała się przeciwko nadaniu nowej ustawie rangi kodeksu, choć - jak sugerowałaby sama nazwa Komisji: Kodyfikacyjna – wynikiem jej prac powinien być kodeks. Za nadaniem nowej ustawie statusu kodeksu przemawia również to, że odgrywać ma ona rolę fundamentu całego systemu podatkowego, „konstytucji prawa podatkowego”. Nadanie tej ustawie rangi kodeksu narzucałoby też dodatkowe wymogi na proces legislacyjny, co przeciwdziałałoby częstemu obecnie procesowi niespójnych nowelizacji psujących system podatkowy. Istotnym argumentem przemawiającym za przeciwnym rozwiązaniem, proponowanym przez Komisję Kodyfikacyjną, jest natomiast to, iż nowa ustawa ureguluje jedynie zagadnienia prawa podatkowego ogólnego, a więc nie mogłaby być kodyfikacją pełną. Ponieważ jednak przyjęcie rozwiązania proponowanego przez Komisję

Kodyfikacyjną czyniłoby nową ustawę podatną na jej „psucie” w drodze późniejszych nowelizacji, zwłaszcza w przypadku nadania nowej ustawie statusu „niekodeksowego” konieczne byłoby włączenie do jej przepisów reguł stanowienia prawa podatkowego postulowanych przez koalicję Lepszepodatki.pl. Nieuwzględnienie tego postulatu prowadziłoby do szybkiego pogorszenia jakości pierwotnie uchwalonej ustawy, czemu konieczne należy przeciwdziałać.

2. Komisja Kodyfikacyjna proponuje zachowanie zasady autonomii postępowania podatkowego względem ogólnego postępowania administracyjnego. Tym samym postuluje utrzymanie obecnej sytuacji, w której postępowanie podatkowe jest regulowane Ordynacją podatkową, mimo iż oznacza to powtarzanie setek przepisów zawartych w kodeksie postępowania administracyjnego. Koalicja Lepszepodatki.pl proponuje rozwiązanie przeciwne, w którym nowa ustawa regulowałaby jedynie odmienności względem ogólnego postępowania administracyjnego. Według niego nowa ustawa zawierałaby ogólne odwołanie do przepisów k.p.a. oraz szczegółowe unormowania odbiegające od wzorca kodeksowego. To prowadziłoby do wyraźnego zmniejszenia objętości nowej ustawy i zaakcentowania jej specyfiki bez szkody dla wartości normatywnej. Rozciągałoby też na ten przypadek celną uwagę Komisji Kodyfikacyjnej poczynioną w innym kontekście, argumentacji przeciwko wpisaniu do nowej ustawy przepisów dotyczących egzekucji należności podatkowych, obecnie stanowiących materię innej ustawy. Jak w odniesieniu do tego pomysłu zauważyła Komisja, „byłby to kolejny przypadek rozrostu regulacji prawnych i niepotrzebnego dublowania się identycznych przepisów” (s. 13). Ta trafna uwaga również przemawia przeciwko autonomii postępowania podatkowego względem k.p.a., czego Komisja Kodyfikacyjna nie zauważa. Podkreślamy jednocześnie, że utrzymanie odrębności regulacji prowadzi nieuchronnie do trudnych do zrozumienia dla przeciętnego uczestnika obrotu prawnego rozbieżności jego sytuacji w sprawach podatkowych w porównaniu z innymi sprawami administracyjnymi. Stan taki składa się niewątpliwie - jako jeden z wielu elementów - na obraz chaosu w polskim prawie publicznym. Dostrzegamy jednak również walor propozycji Komisji Kodyfikacyjnej – umieszczenie całości regulacji dotyczących postępowania podatkowego w jednym akcie prawnym, co eliminowałoby konieczność zaglądania do dwóch ustaw dla ustalenia norm regulujących to postępowanie. Biorąc pod uwagę wszystkie te argumenty uznajemy, że o wyborze jednego z dwóch wskazanych rozwiązań (zachowanie autonomii postępowania podatkowego lub jej eliminacja) powinna przesądzić liczba odmienności wprowadzonych do procedury podatkowej nową ustawą: im będzie ona większa, tym racjonalniejsze stanie się przyjęcie rozwiązania proponowanego przez Komisję Kodyfikacyjną. Dla przykładu, wprowadzenie bardzo rozsądnego postulatu Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego zniesienia dwuinstancyjności postępowania podatkowego⁸ prowadziłoby do bardzo daleko idącego oderwania się podstawowych założeń tego postępowania od podstawowej formy postępowania administracyjnego, co stanowiłoby istotną przesłankę przemawiającą za utrzymaniem obecnej autonomii postępowania podatkowego.
3. Koalicja Lepszepodatki.pl w pełni popiera krytyczne stanowisko Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego wobec propozycji Komisji Kodyfikacyjnej wprowadzenia do nowej ustawy

⁸ Opinia nr 6/2015 powołana w przyp. 3, s. 13.

katalogu podstawowych praw i obowiązków podatnika. Podzielamy zwłaszcza wniosek, iż gdyby „taki katalog powstał, pełniłby co najwyżej funkcję informacyjno-perswazyjną, a na to nie ma miejsca w aktach normatywnych (poza absolutnie uzasadnionymi wyjątkami). Jaką bowiem wartość normatywną miałby przepis, którego jedyną treścią byłaby konstatacja, że podatnik ma płacić podatki w terminie? Jaki sens ma deklarowanie prawa podatnika do wyboru formy opodatkowania z jednoczesnym zastrzeżeniem, że taki wybór istnieje tylko w sytuacji, gdy przepisy taki wybór przewidują?”.⁹ Negatywne konsekwencje ustanowienia katalogu podstawowych praw i obowiązków podatnika przeważałyby więc nad pozytywną wartością porządkującą stanowiącą następstwo powstania takiego katalogu.

4. Błędem jest negatywne odniesienie się Komisji Kodyfikacyjnej do propozycji wprowadzenia do nowej ustawy unormowań dotyczących Karty Rzetelnego Podatnika. Komisja niezasadnie przyjęła, że wprowadzenie do prawa podatkowego Karty „musiałoby wiązać się z przyznaniem szczególnych przywilejów określonej kategorii podatników, co może prowadzić do naruszenia konstytucyjnej zasady równości i w konsekwencji doprowadzić do podziału podatników na „rzetelnych” i resztę, tzn. „nierzetelnych”” (s. 14). Tego rodzaju nierówne traktowanie nie nastąpiłoby, jeśli ułatwienia dostępne dla podatników posiadających Kartę uzasadnione byłyby dodatkowymi działaniami podatnika ułatwiającymi postępowanie podatkowe (np. jeśli skrócenie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych uzasadnione byłoby większą przejrzystością księgową podatnika). Nieprawdziwy jest też argument, iż wprowadzenie Karty Rzetelnego Podatnika oznaczałoby, że pozostali podatnicy traktowani byłiby jako „nierzetelni”. Nieposiadanie Karty nie może wiązać się z żadnymi negatywnymi konsekwencjami (np. częstszymi kontrolami). Oznaczać ono powinno jedynie, iż dany podatnik nie korzysta z dodatkowych ułatwień, ponieważ nie zdecydował się na spełnienie dodatkowych obowiązków warunkujących uzyskanie Karty. Wprowadzenie Karty byłoby zasadne również z tego powodu, iż Komisja Kodyfikacyjna - w jednym miejscu wypowiadając się przeciwko temu rozwiązaniu – w innym popiera pewną jej formę: program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy dla podatników ujawniających organowi podatkowemu bez zwłoki wszelkie istotne dla opodatkowania informacje na temat swojej działalności oraz zgłaszających wszelkie materialne zagadnienia podatkowe potencjalnie sporne między nim a organem oraz zobowiązujących się do „do nieuciekania się do technik agresywnego planowania podatkowego” (s. 50). Zgodnie z najnowszymi zmianami prawa podatkowego, zawęża jednak to udogodnienie do „podmiotów strategicznych dla budżetu państwa” (s. 49), a tym samym ogranicza dostęp do ułatwień związanych z rzetelnym wykonywaniem zobowiązań podatkowych jedynie do wąskiego grona wybranych podmiotów. Wprowadzenie proponowanej przez Komisję Kodyfikacyjną wersji ułatwień dla specyficznym rozumianych „rzetelnych podatników” dużo bardziej grozi naruszeniem konstytucyjnej zasady równości (ponieważ zgodnie z *Kierunkowymi założeniami* jedynie największe, najsilniejsze ekonomicznie podmioty będą korzystały z podatkowego udogodnienia) niż dobrze pomyślana Karta dająca podatnikom dodatkowe ułatwienia w zamian za dokonanie dodatkowych działań wychodzących naprzeciw oczekiwaniom fiskusa.
5. Zdaniem Komisji Kodyfikacyjnej „nie jest potrzebne przenoszenie do ordynacji przepisów ustrojowych kształtujących funkcjonowanie organów podatkowych”. Według *Kierunkowych*

⁹ Opinia nr 6/2015 powołana w przyp. 3, s. 8.

założenie „zyska na tym przejrzystość i stabilność nowej ustawy” (s. 14). Założenia te są błędne. Dotychczasowa praktyka pokazuje bowiem, że jednym z podstawowych mankamentów systemu podatkowego jest jego niewłaściwe stosowanie przez organy podatkowe. Problemowi temu z pewnością nie są w stanie skutecznie przeciwdziałać proponowane przez Komisję Kodyfikacyjną drobne zmiany, sprowadzające się głównie do wprowadzenia do nowej ustawy reguł dotyczących skarg i wniosków. Zamiast tego konieczne jest przedsięwzięcie kroków dużo dalej idących, polegających na włączeniu do nowej ustawy przepisów dotyczących zatrudniania, premiowania i awansów pracowników organów podatkowych. Powinny one zostać wprowadzone do ustawy nie tylko dlatego, że stanowią część ogólnego prawa podatkowego, lecz przede wszystkim ponieważ mają podstawowe znaczenie gwarancyjne. Stanowią gwarancje same w sobie, jak i są funkcjonalnie powiązane z innymi gwarancjami dla podatnika wyrażonymi w treści Ordynacji podatkowej. Dlatego umieszczone powinny zostać w tym właśnie akcie prawnym. Natomiast bez nich „konstytucja prawa podatkowego”, jaką ma się stać nowa ustawa, będzie źle funkcjonowała w praktyce. Z kolei przepisy ustrojowe niemające takiego gwarancyjnego charakteru (czyli te obecnie znajdujące się w innych ustawach) rzeczywiście nie powinny zostać wprowadzone do nowej ustawy.

6. *Kierunkowe założenia* opowiadają się przeciwko wprowadzeniu do nowej ustawy reguł stanowienia prawa podatkowego. Jak twierdzi Komisja Kodyfikacyjna, „materia tworzenia prawa jest regulowana w Konstytucji RP i nie ma potrzeby powtarzania norm tego aktu prawnego w ordynacji podatkowej” (s. 17). Oczywiście nowa ustawa nie powinna powtarzać norm Konstytucji. Wprowadzenie do niej dodatkowych elementów procesu legislacyjnego służących poprawie jakości przepisów podatkowych z tego rodzaju powtarzaniem reguł konstytucyjnych nie ma jednak nic wspólnego. Jednocześnie jest niezbędne. Jak bowiem pokazała praktyka, brak dobrze przemyślanych dodatkowych reguł i procedur stanowienia prawa podatkowego prowadzi do jego częstych nowelizacji przepisami o niskiej jakości prawnej, destabilizującymi system podatkowy. Wprowadzenie szczególnych reguł konsultowania zmian prawa podatkowego, proponowanych przez koalicję Lepszepodatki.pl, wychodziłoby naprzeciw potrzebom wynikającym ze specyfiki polskiego systemu podatkowego. Jak wskazuje zresztą sama Komisja Kodyfikacyjna (s. 17, przyp. 32), podobne rozwiązania znane są również innym systemom prawnym.
7. Wprowadzenie do nowej ustawy zasad ogólnych służących zarówno ochronie podatnika jak i fiskusa – jak proponuje Komisja Kodyfikacyjna - zniweczyłoby rolę ochronną zasad, jaką mają pełnić dla podatnika. Zasady te znosiłyby się bowiem wzajemnie. Nie przez przypadek żadna z zasad ogólnych postępowania administracyjnego (którego część stanowi postępowanie podatkowe) skodyfikowanych w kodeksie postępowania administracyjnego nie chroni interesów organów administracyjnych. Te bowiem w każdym przypadku znajdują się w uprzywilejowanej pozycji wobec jednostek (np. podatników), jako władze publiczne uprawnione do jednostronnego decydowania o prawach i obowiązkach jednostek. Ochronie uprawnień fiskusa służy więc sama konstrukcja prawa podatkowego jako dziedziny prawa administracyjnego, w którym organ administracyjny znajduje się w relacji nadrzędności hierarchicznej względem jednostki. Zasady ogólne mają natomiast przeciwdziałać nadużyciom, jakie mogą stać się następstwem tego rodzaju uprzywilejowanej pozycji organu

administracyjnego (podatkowego): mają mieć charakter gwarancyjny dla podmiotu słabszego. Jak bardzo trafnie w tym kontekście wypowiedziała się Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego w swojej opinii do *Kierunkowych założeń*, „w sytuacji nierówności pozaprawnej stron (organizacja, wielkość zasobów pozostających w dyspozycji stron stosunku prawnego, wiedza, siła etc.) o równości można mówić wówczas, gdy strona słabsza ma uprawnienia, których (w dużym uproszczeniu) nie ma strona silniejsza”.¹⁰ Tymczasem lista proponowanym przez Komisję Kodyfikacyjną zasad ogólnych nie ma takiego jednoznacznie gwarancyjnego charakteru: nie wszystkie zawarte w niej zasady ogólne służą ochronie podatników przed działaniami administracji publicznej. Wynikające z nich założenie symetrii ochrony interesów podatników oraz fiskusa powoduje, że zasady ogólne łatwo mogą się stać instrumentem ograniczania praw podatnika. Na przykład mając w nowej ustawie zapisaną – jak proponuje Komisja Kodyfikacyjna – zasadę zakazu nadużywania przez podatnika prawa oraz nakaz wyważania interesów stron stosunku podatkowo-prawnego organ podatkowy będzie mógł zawsze rozstrzygać jakiegokolwiek wątpliwości na niekorzyść podatnika, nawet jeśli sprzeciwiałyby się temu – również postulowane przez Komisję Kodyfikacyjną - zasada zaufania i zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. W takiej sytuacji organ podatkowy zyskałby swobodę wyboru tych zasad, którymi chce się kierować, i nie jest trudno zgadnąć, że najpewniej kierować się będzie dyrektywami chroniącymi krótkoterminowe interesy fiskalne państwa, nawet jeśli kłóciłyby się to z zasadami chroniącymi podatników, zapisanymi tak w Ordynacji jak i w samej Konstytucji. Przyjęte przez Komisję Kodyfikacyjną założenie skonstruowania katalogu zasad ogólnych, który zawiera te korzystne dla podatnika jak i fiskusa, jest błędne również z tego powodu, że przyczynkiem do podjęcia prac nad nową Ordynacją podatkową były, jak sama Komisja Kodyfikacyjna zauważyła, „powszechnie zgłaszane zasadne postulaty zwiększenia ochrony pozycji podatnika w relacjach z organami podatkowymi” (s. 6). Skoro takiego rodzaju problem istnieje, to owo „równoważenie interesów” nie powinno odbywać się poprzez próbę równomiernego obdzielenia podatników i organów podatkowych nowymi gwarancjami, ponieważ nierównowaga w chwili obecnej polega na deficycie praw podatnika. Interes fiskusa jest doskonale zabezpieczony. Problemy ze ściągalnością podatków nie mogą natomiast zostać wyeliminowane na skutek pogłębienia podporządkowania podatnika fiskusowi, lecz jedynie poprzez poprawę skuteczności i profesjonalizmu aparatu skarbowego oraz skoncentrowanie jego działań kontrolnych na obszarach realnie rodzących niebezpieczeństwo popełnienia przestępstw podatkowych.

8. Komisja Kodyfikacyjna proponuje wprowadzenie do nowej ustawy klauzuli obejścia prawa podatkowego, wyjaśniając iż zasada ta „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”. Bardzo nieostre pojęcia, na jakich Komisja Kodyfikacyjna proponuje oprzeć tę klauzulę, takie jak „sztuczne i niemające uzasadnienia czynności” oraz „sprzeczność z celem i istotą przepisów podatkowych”, dyskwalifikują konstytucyjnie tę propozycję Komisji Kodyfikacyjnej. Działania organów podatkowych w oparciu o tak skonstruowaną klauzulę wywołałyby lawinę wygranych przez podatników skarg sądowych i następujących po nich odszkodowań od Skarbu Państwa. Już choćby z tych powodów klauzula ta nie powinna stać się częścią systemu prawnego. Ponadto,

¹⁰ Opinia nr 6/2015 powołana w przyp. 3, s. 2.

klauzula obejścia prawa podatkowego sprzeczna byłaby również z podkreślaną przez Trybunał Konstytucyjny zasadą rozstrzygania wątpliwości na korzyści podatnika. Klóciłaby się z też z prawami podatnika, jakie proponuje wprowadzić do nowej ustawy Komisja Kodyfikacyjna: prawem do wyboru formy lub sposobu opodatkowania, jeśli możliwość taka wynika z przepisów prawa, prawem do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych, domniemaniem uznania przez organy podatkowe rzetelności każdego podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku, prawem do oczekiwania stosowania prawa przez organy podatkowe w sposób sprawiedliwy, konsekwentny, rozsądny i spójny. Wszystkie te prawa naruszałyby nieprzewidywalność, jaka w polskich warunkach musiałaby towarzyszyć wpisaniu do Ordynacji podatkowej ogólnej zasady obejścia prawa podatkowego. Zamiast tego precyzyjnie zakreślona (zawężona np. jedynie do transakcji międzynarodowych) klauzula obejścia prawa podatkowego mogłaby stać się częścią ustawy CIT, ponieważ to głównie w CIT powstaje luka podatkowa będąca wynikiem agresywnej optymalizacji podatkowej, której to z kolei przeciwdziałać ma klauzula obejścia prawa podatkowego.

9. Błędem byłoby – postulowane przez Komisję Kodyfikacyjną – zachowanie szerokiej dopuszczalności stosowania uznaniowych ulg podatkowych, które Komisja Kodyfikacyjna proponuje nawet rozszerzyć o wprowadzenie możliwości umorzenia podatku lub jego części. Zastrzeżenia budzi przy tym nie sama instytucja ulgi lub zwolnienia, lecz jej uznaniowość. Ponieważ uznaniowość ulg podważa zasady powszechności opodatkowania i konieczności podatku, a także rodzi niebezpieczeństwo korupcji, powinna zostać w całości wyeliminowana. Przesłanki zastosowania indywidualnej i powszechnej redukcji zobowiązania podatkowego powinny wykluczać uznaniowość ich stosowania. Propozycje tego rodzaju zawierają Założenia koalicji Lepszepodatki.pl. Zwracamy też uwagę, iż obecnie stosowane przez Ordynację pojęcie ulg nie pozwala na rozróżnienie przypadków skutkujących trwałą redukcją zobowiązania podatkowego od tych, w których przypadku zachodzi jedynie odroczenie terminu płatności podatku. Ten drugi przypadek powinien być traktowany odmiennie niż pierwszy. Ponieważ jego konsekwencją jest w istocie zapłata podatku, nie godzi on tak jak pierwszy w konstytucyjne wymogi powszechności opodatkowania i konieczności podatku. W tym przypadku więc zachowanie uznaniowości udzielania odroczeń (co dotyczyć powinno również terminu złożenia deklaracji podatkowej) może zostać zachowane, przy czym odroczenie terminu – jeśli pociągałoby skutki materialno-prawne – powinno automatycznie pociągać za sobą naliczenie opłaty prolongacyjnej.



Publikacja powstała w ramach projektu:

Koalicjanci:





Forum Obywatelskiego Rozwoju

FOR zostało założone w 2007 roku przez prof. Leszka Balcerowicza, aby skutecznie chronić wolność oraz promować prawdę i zdrowy rozsądek w dyskursie publicznym. Naszym celem jest zmiana świadomości Polaków oraz obowiązuje i planowanego prawa w kierunku wolnościowym.

FOR realizuje swoje cele poprzez organizację debat oraz publikację raportów i analiz podejmujących ważne tematy społeczno-gospodarcze, a w szczególności: stan finansów publicznych, sytuację na rynku pracy, wolność gospodarczą, wymiar sprawiedliwości i tworzenie prawa.

Z inicjatywy FOR w centrum Warszawy i w internecie został uruchomiony licznik długu publicznego, który zwraca uwagę na problem rosnącego zadłużenia państwa. Działania FOR to także projekty z zakresu edukacji ekonomicznej oraz udział w kampaniach na rzecz zwiększania frekwencji wyborczej.

Wspieraj nas!

Pomóż nam chronić wolność oraz promować prawdę i zdrowy rozsądek w dyskursie publicznym.

Zdrowy rozsądek oraz wolnościowy punkt widzenia nie obronią się same. Potrzebują zaplanowanego, wyłożonego i skutecznego wysiłku oraz Twojego wsparcia.

Jeśli jest Ci bliski porządek społeczny szanujący wolność i obawiasz się nierozsądnych decyzji polityków udających na Twój koszt Świętych Mikołajów, poprzyj nasze działania swoim darem pieniężnym. Twój dar umożliwia nam działalność oraz potwierdza słuszność i skuteczność naszego wysiłku. Każda darowizna jest dla nas ważna. Potrzebujemy zwłaszcza regularnego wsparcia. Zachęcamy do dokonywania nawet niewielkich, lecz regularnych wpłat.

Już dziś pomóż nam chronić wolność - obdarz nas swoim wsparciem i zaufaniem.

Wyślij przelew na konto FOR (w PLN): 68 1090 1883 0000 0001 0689 0629

KONTAKT DO AUTORA



Dariusz Adamski
Koordynator projektu LepszePodatki.pl,
Profesor prawa na Uniwersytecie Wrocławskim
e-mail: dadamski@prawo.uni.wroc.pl
tel. 693407224



Fundacja Forum Obywatelskiego Rozwoju – FOR

ul. Ignacego Krasickiego 9A-02-628 Warszawa · tel. +48 22 628 85 11, +48 726 621 240
e-mail: info@for.org.pl · www.for.org.pl

[f/FundacjaFOR](https://www.facebook.com/FundacjaFOR) · [t/@FundacjaFOR](https://twitter.com/FundacjaFOR)