

Cele nowej Ordynacji podatkowej

Prof. dr hab. Leonard Etel

Uniwersytet w Białymstoku

Przewodniczący Komisji Kodyfikacyjnej

Ogólnego Prawa Podatkowego

W artykule przedstawione zostały cele nowej ordynacji podatkowej oraz instrumenty ich realizacji. Do nowych regulacji zawartych w projekcie, które chronią podatnika w jego relacjach z fiskusem, a także łagodzą nadmierny formalizm procedur podatkowych, należy zaliczyć m.in.: zasady ogólne prawa podatkowego, konsensualne formy załatwiania spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja, konsultacje skutków podatkowych transakcji, umowa o współdziałanie), normatywny katalog praw i obowiązków podatnika, regulacje chroniące podatnika w przypadku zastosowania się do informacji organów podatkowych i ugruntowanej praktyki, limit terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zakaz orzekania na niekorzyść podatnika na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego, środki zwalczania przewlekłości postępowania, prawo do skorygowania deklaracji przed zakończeniem postępowania podatkowego, rezygnacja z odwołania od decyzji na rzecz skargi do sądu, umorzenie podatku, urzędowe informacje o istotnych zmianach przepisów prawa podatkowego, dłuższe terminy do wniesienia odwołania i zażalenia, uporządkowanie zasad nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych.

Zwiększenie dochodów z podatków ma być osiągnięte m.in. poprzez: wprowadzenie efektywnego modelu postępowania podatkowego (postępowanie uproszczone, postępowanie reprezentatywne, eliminacja postępowań dotyczących bagatelnych kwot podatku), stworzenie efektywnego trybu doręczeń pism podatkowych, upowszechnienie stosowania środków komunikacji elektronicznej, nakaz współdziałania zobowiązanego z organami podatkowymi, zwiększenie roli deklaracji podatkowej, rozszerzenie możliwości zapłacenia podatku przez inne podmioty, decyzje określające część podatku, doskonalenie przepisów regulujących funkcjonowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględnienie specyfiki samorządowych organów podatkowych, uproszczenie procedur związanych ze stwierdzeniem i zwracaniem nadpłaty, określenie zasad wykonywania zobowiązań solidarnych, uporządkowanie zasad stosowania i miarkowania kar porządkowych, zmodyfikowanie zasad wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: ordynacja podatkowa, podatki, postępowanie podatkowe

I. Wprowadzenie

W dniu 9 października 2017 r. przekazany został Ministrowi Rozwoju i Finansów projekt nowej ordynacji podatkowej opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (KKOPP). Komisja została powołana rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21 października

2014 r. w celu przygotowania projektu kompleksowej regulacji dotyczącej ogólnego prawa podatkowego wraz z przepisami wykonawczymi¹. Zadania te KKOPP zrealizowała – co należy pod-

¹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w celu sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471).

kreślić – w zakładanym terminie, co przy dużych zmianach wprowadzonych w tym czasie w prawie podatkowym, nie było łatwe. Projekt nowej ordynacji podatkowej jest formą skodyfikowania ogólnego prawa podatkowego i zacznie obowiązywać od 1 stycznia 2019 r., zastępując obowiązującą ordynację z 1997 r. Nie jest to rewolucja w ogólnym prawie podatkowych. Takie było

założenie KKOPP. Prace skupiły się

Nie jest to rewolucja w ogólnym prawie podatkowych. Prace skupiły się na doskonaleniu obowiązujących przepisów, w tym zwłaszcza eliminację źle funkcjonujących i dodaniu do tego aktu nowych unormowań, które znane są nowoczesnym aktom tego typu.

na doskonaleniu obowiązujących przepisów, w tym zwłaszcza eliminację źle funkcjonujących i dodaniu do tego aktu nowych unormowań, które znane są nowoczesnym aktom tego typu. Nie muszą więc projektowanych regulacji obawiać

podatnicy, ani też pracownicy

organów podatkowych. Zachowane zostały podstawowe kanony ogólnego prawa podatkowego wypracowane jeszcze w ordynacji podatkowej z 1934 roku. Zgodnie z nimi zobowiązania podatnika do zapłacenia konkretnego

podatku wynikają z ustawowo określonego obowiązku podatkowego.

Jeżeli podatnik podatek zapłaci, zobowiązanie wygasa, a jeżeli nie, to powstaje zaległość podatkowa, która może być egzekwowana z odsetkami. Jeżeli natomiast podatnik zapłaci nienależnie bądź za dużo, to powsta-

je nadpłata, która podlega zwrotowi. Organ może domagać się od podatnika zapłacenia podatku do upływu okresu przedawnienia, ponieważ później zobowiązanie z mocy prawa wygasa. Zasady te zawarte we wspomnianej ordynacji z 1934 roku i obowiązującej ordynacji z 1997 r., są także honorowane w projekcie nowej ordynacji. Ogólne prawo podatkowe – jak widać – rozwija się w drodze ewolucji a nie gwałtownych i radykalnych „reform”, które są dobre na etapie opracowywania projektu, ale nie na etapie ich wprowadzania i następnie stosowania.

Projekt ordynacji liczy 255 stron, a obowiązująca ustawa – 221.

Projekt nowej ordynacji jest aktem składającym się z 5 działów (Przepisy ogólne, Zobowiązania podatkowe, Postępowanie podatkowe, Postępowania szczególne oraz Przepisy końcowe) podzielonych na rozdziały, a niektóre z rozdziałów – co jest nowością – na oddziały. Oddziały zostały wprowadzone w rozbudowanych rozdziałach (przedawnienie, nadpłata, kontrola podatkowa), w celu zwiększenia przejrzystości ich treści.

Projekt liczy 687 artykułów, co odnosząc to do obowiązującej ordynacji liczącej 344 artykuły, może błędnie sugerować, że jest dwa razy obszerniejszy. Tak naprawdę liczba artykułów jest złym miernikiem objętości tego aktu z uwagi na to – i to jest bolączka obowiązującej ordynacji – że instytucje, które z uwagi na ich zakres powinny być uregulowane w odrębnych jednostkach redakcyjnych oznaczonych cyfrą, są uregulowane w jednym artykule z literkami. Przykładem może być art. 119, który wyczerpuje treść całego działu IIIA „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”. W rzeczywistości są to 33 artykuły, a ostatni z nich to art. 119zf, co świadczy o tym, że po

raz drugi trzeba było wykorzystać litery alfabetu do oznaczania podstawowych jednostek redakcyjnych ordynacji. Podobnie jest z art. 14a–14s regulującymi interpretacje przepisów prawa podatkowego, które są dodatkowo nieprawidłowo umieszczone w dziale II „Organy podatkowe i ich właściwość”. Takich przykładów

można wskazać więcej. W tej sytuacji lepszym miernikiem objętości tych aktów jest liczba znormalizowanych stron. Projekt ordynacji liczy 255 stron, a obowiązująca ustawa – 221. Tak więc objętość projektu jest większa od obowiązującej ustawy o 34 strony, co daje 15%. Skąd ta „nadwyżka”? Trzeba zwrócić uwagę na to, że do projektu przeniesione zostały z niewielkimi modyfikacjami obszerne regulacje zawarte w ustawie o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (12 stron projektu). Są to niewątpliwie przepisy ogólnego prawa podatkowego, które z tego powodu powinny być w ordynacji

a nie odrębnej ustawie. W projekcie uregulowano też dużo potrzebnych instytucji, których nie ma w obowiązującej ordynacji. I tak np. same niewładcze metody załatwiania spraw podatkowych zajmują w projekcie 13 stron (mediacja – 4 strony, umowa podatkowa – 2 strony, konsultacja skutków podatkowych transakcji – 5 stron, umowa o współdziałanie – 2 strony). Kiedy do tego dodamy jeszcze całkowicie nowe przepisy regulujące zasady ogólne prawa podatkowego, prawa i obowiązki zobowiązanego, prawo do informacji i wsparcia oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań, reprezentację w prawie podatkowym, czy też postępowanie uproszczone, to okaże się, że całkowite nowości zajmują zdecydowanie więcej niż wspomniane 34 strony. Prowadzi to do wniosku, że gdyby w projekcie uregulowane były jedynie sprawy, które są przedmiotem obowiązującej ordynacji, to projekt miałby mniejszą objętość. Ale nie jak najmniejsza objętość jest celem dobrej regulacji o charakterze kodeksowym. To musi być ustawa kompleksowo regulująca całość ogólnego prawa podatkowego i – co równie ważne – zawierająca nowe instytucje prawa podatkowego, które dobrze funkcjonują w innych systemach. I te warunki spełnia projekt nowej ordynacji podatkowej o ok. 1/6 „grubszy” niż obowiązująca ordynacja.

Zmora aktów liczących tak dużą ilość jednostek redakcyjnych jest ich słaba czytelność, wynikająca m.in. z tzw. kaskadowych odesłań (odesłanie do przepisu, w którym jest odesłanie do kolejnego przepisu). To jest także mankament obowiązującej ordynacji najlepiej zauważalny na gruncie przepisów regulujących nadpłatę. W projekcie taki sposób regulacji został ograniczony do niezbędnego minimum, na co zwracano baczniejszą uwagę redagując nowe przepisy. Odesłań nie można uniknąć, ale nie mogą one prowadzić do zagmatwania i tak trudnych w odbiorze regulacji. Nowe przepisy regulujące wspomnianą nadpłatę potwierdzają, że w projekcie KKOPP starała się ten problem wyeliminować².

² Przykładem jest kwestia oprocentowania nadpłaty wykazanej w złożonej deklaracji np. na podatek dochodowych od osób fizycznych lub w korekcie tej deklaracji. Obecnie, żeby

II. Cele projektowanej ustawy

W projekcie nacisk położono na realizację dwóch zasadniczych celów:

- ochronę praw podatnika w jego relacjach z organami podatkowymi oraz poprawę „atmosfery” tych relacji,
- zwiększenie efektywności i skuteczności realizacji dochodów podatkowych³.

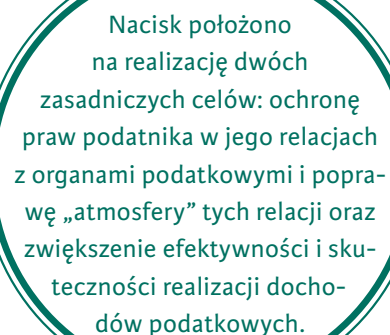
Zasadniczą przyczyną sformułowania celu pierwszego są złe – w odczuciu społecznym – relacje pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami. Rzecz naturalną jest, że podatnik – słabsza strona tych stosunków –

powinien być w ordynacji chroniony. Instrumenty służące ochronie jego praw zostały zapisane w wielu przepisach nowej ordynacji. Nie prowadzi to jednak do rozwiązania zasadniczego problemu w tych relacjach, jakim jest – zdaniem KKOPP –

nadmierny formalizm i rygoryzm uregulowanych w ordynacji procedur załatwiania spraw podatkowych. Zdecydowana większość spraw jest prowadzona wg takiego schematu: kontrola, wszczęcie postępowania, decyzja, egzekucja, skarga do sądu administracyjnego. Podatnik w takim trybie załatwiania sprawy podatkowej nie rozmawia z organem (urzędnikiem), tylko następuje wymiana pism, zajmująca niekie-

ustalić od kiedy ono przysługuje, należy sięgnąć odpowiednio do 3 i 5 przepisów. Po zmianie będzie to możliwe po analizie odpowiednio 2 i 3 przepisów nowej ordynacji podatkowej. Innym przykładem jest uproszczenie regulacji dotyczących pojmwania nadpłaty. Zamiast 9. jednostek redakcyjnych (paragrafów, punktów, liter) – co ma miejsce obecnie w art. 72 – w projektowanym art. 180 mamy jedynie 3 jednostki redakcyjne (paragrafy). Niestety nie jest możliwe zupełne wyeliminowanie tych odesłań w nowej ordynacji, co wiąże się ze szczególnie skomplikowanym charakterem instytucji nadpłaty.

³ L. Eteł et al., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 31 i n.



Nacisk położono na realizację dwóch zasadniczych celów: ochronę praw podatnika w jego relacjach z organami podatkowymi i poprawę „atmosfery” tych relacji oraz zwiększenie efektywności i skuteczności realizacji dochodów podatkowych.

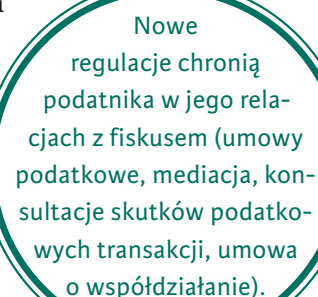
dy kilka lat. W obecnych regulacjach nie ma miejsca na odformalizowane sposoby rozwiązywania problemów podatkowych, które sprowadzają się do rozmowy podatnika z urzędnikiem i uzgodnieniu kontrowersyjnych kwestii. Obowiązująca ordynacja milczy na ten temat, co zniechęca obie strony do podejmowania prób takiego załatwienia spraw. Urzędnicy skarbowi wręcz boją się załatwiać sprawy w porozumieniu z podatnikiem z uwagi na łatwe do sformułowania zarzuty korupcji. W projekcie zostały przewidziano regulacje, które legalizują tzw. niewładcze formy załatwiania spraw podatkowych (mediacja, umowa podatkowa, umowa o współdziałanie) i zabezpieczają ich realizację. Obligują także do udzielania przez urzędnika informacji adresowanych do podatnika w każdej formie, w tym w trakcie prowadzonej z nim rozmowy. W projekcie „zalegalizowana” została rozmowa urzędnika z podatnikiem, z której ustalenia i informacje są prawnie chronione. Urzędnik może już porozumieć się z podatnikiem (np. co do ilości rat, na które zostanie rozłożona zaległość podatkowa) bez obawy posądzenia o korupcję, a podatnik który uzyska w rozmowie z urzędnikiem informacje, będzie wiedział, że jeżeli okażą się one nieprawdziwe, nie poniesie negatywnych konsekwencji zastosowania się do nich. Zdaniem KKOPP dużo spraw (w tym i podatkowych) najszybciej i najtaniej można załatwić rozmawiając, a nie wymieniając się pismami, bo to może trwać – jak pokazuje obecna praktyka – latami!

Zachowanie w projekcie podstawowych instytucji ogólnego prawa podatkowego nie oznacza, że nic się nie zmienia w nowej ordynacji. Tych zmian jest dużo i zostaną one przedstawione z podziałem na cele, które mają realizować.

III. Nowe regulacje w projekcie ordynacji podatkowej służące ochronie praw podatnika

Do nowych regulacji zawartych w projekcie, które chronią podatnika w jego relacjach z fiskusem, a także łagodzą nadmierny formalizm procedur

podatkowych, należy zaliczyć m.in.: zasady ogólne prawa podatkowego, konsensualne formy załatwiania spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja, konsultacje skutków podatkowych transakcji, umowa o współdziałanie), normatywny katalog praw i obowiązków podatnika, regulacje chroniące podatnika w przypadku zastosowania się do informacji organów podatkowych i ugruntowanej praktyki, limit terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zakaz orzekania na niekorzyść podatnika na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego, środki zwalczania przewlekłości postępowania, prawo do skorygowania deklaracji przed zakończeniem postępowania podatkowego, rezygnacja z odwołania od decyzji na rzecz skargi do sądu, umorzenie podatku, urzędowe informacje o istotnych zmianach przepisów prawa podatkowego, dłuższe terminy do wniesienia odwołania i zażalenia, uporządkowanie zasad nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych.



Nowe regulacje chronią podatnika w jego relacjach z fiskusem (umowy podatkowe, mediacja, konsultacje skutków podatkowych transakcji, umowa o współdziałanie).

1. Katalog zasad ogólnych prawa podatkowego

W przepisach ogólnych projektowanej ordynacji zawarty jest katalog zasad ogólnych prawa podatkowego. Jest to niewątpliwie realizacja chyba najdłużej zgłaszanego postulatu dotyczącego porządkowania ogólnego prawa podatkowego. W chwili obecnej ukształtował się w orzecznictwie i doktrynie katalog kierunkowych dyrektyw postępowania w rozstrzyganiu spraw podatkowych, określanych mianem zasad prawa podatkowego⁴. Nie wszystkie z tych dyrektyw są zapisane w ordynacji podatkowej. Nie ma np.: zasady ugodowego załatwiania spraw, zasady wy-

⁴ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2016, nr 3.

ważenia interesu podatnika i interesu publicznego, zakazu nadużywania prawa przez organ podatkowy, zasady pragmatyzmu, czy też zasady proporcjonalności i współdziałania podatnika z organami podatkowymi. W projekcie zyskały one rangę zasad normatywnych.

Zasady ogólne prawa podatkowego powinny być zebrane w jednym miejscu, a nie tak jak obecnie w przepisach regulujących postępowanie podatkowe (art. 122–129) i przepisach ogólnych (art. 2a). Ich katalog w projektowanej ordynacji nie ma z założenia charakteru zamkniętego i może być w przyszłości wzbogacany o nowe zasady, wypracowane przez doktrynę i judykaturę.

2. Zakaz nadużywania prawa podatkowego przez organy podatkowe

Duże znaczenie w ochronie prawa podatnika będzie miała nowa zasada programowa – zakaz nadużywania prawa przez organy podatkowe. Nadużycie prawa przez organ podatkowy rozumiane jest jako działanie tego organu niezgodne z celem przepisów prawa podatkowego. Organ podatkowy nadużywa prawa w sytuacji, gdy

np. stara się wydobyć potrzebne mu informacje żądając wyjaśnień (których podatnik nie może odmówić), zamiast uzyskać je w formie przesłuchania strony (tu potrzebna jest zgoda podatnika). Jest to zasada adresowana do organów podatkowych, której swoistym odpowiednikiem jest klauzula przeciwko unikaniu

opodatkowania, mająca na celu zwalczanie efektów nadużycia prawa przez podatników uchylających się od opodatkowania. Ani podatnik ani organ podatkowy nie powinni nadużywać prawa.

Naruszenia zakazu nadużycia prawa będą mogły stać się przedmiotem zaskarżenia przy pomocy wszystkich środków prawnych, które przysługują podatnikowi w przypadku naruszenia innych przepisów nowo wprowadzanej ustawy.

3. Informacje i wsparcie dla podatnika oraz ochrona uzasadnionych oczekiwań

Uregulowana w art. 16 projektu tytułowa zasada zobowiązuje organy podatkowe do udzielania zobowiązanym informacji oraz wsparcia w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu obowiązków przez zobowiązanego i korzystaniu przez niego z praw. Organ podatkowy będzie zobowiązany ustawowo do udzielania podatnikowi informacji oraz pomocy nie tylko w ramach postępowania podatkowego, ale na każdym etapie załatwiania spraw podatkowych. Szczegółowe kwestie związane z realizacją tej zasady są uregulowane w szczególności w przepisach zawartych w oddziale 1 rozdziału 5 działu I „Prawo do informacji i wsparcia oraz ochrona uzasadnionych oczekiwań” oraz rozdziale 2 działu IV „Interpretacje i informacje dotyczące przepisów prawa podatkowego”. Celem tych przepisów jest sprecyzowanie praw podatnika (zainteresowanego) do uzyskania informacji oraz wsparcia w samodzielnym, prawidłowym i dobro-

wolnym wykonywaniu jego obowiązków i praw. Informacji i wsparcia organy podatkowe powinny udzielać w różnych formach wskazanych w tych przepisach. Zastosowanie się do nieprawidłowej informacji uzyskanej od organu podatkowego będzie

chroniło podatnika m.in.: przed naliczaniem odsetek za zwłokę, sankcjami w podatku od towarów i usług i odpowiedzialnością karną skarbową. Jednocześnie podatnik będzie mógł, ubiegając się o ulgi w spłacie podatków, wskazać na błędne informacje uzyskane od organu – spełniona będzie wtedy przesłanka jego ważnego interesu. Taka sama ochrona będzie przysługiwać w razie zastosowania się przez zobowiązanego do utrwalonej praktyki lub stanowiska zajętego przez organ podatkowy w skiero-

Duże znaczenie w ochronie prawa podatnika będzie miała nowa zasada programowa – zakaz nadużywania prawa przez organy podatkowe.

Organ podatkowy będzie zobowiązany ustawowo do udzielania podatnikowi informacji oraz pomocy nie tylko w ramach postępowania podatkowego, ale na każdym etapie załatwiania spraw podatkowych.

wanym do niego akcie. Z projektowanego art. 20 wynika m.in., że uzasadnione oczekiwania zobowiązanego podlegają ochronie prawnej, co koresponduje z omawianą zasadą.

4. Rozstrzygnięcie wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść zobowiązanego

Wśród nowo wprowadzonych zasad ogólnych prawa podatkowego chroniących prawa podatnika, należy wyróżnić zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości co do stanu faktycznego na jego korzyść. Stanowi ona dopełnienie wzbudzającej jeszcze do niedawna wiele emocji i już wprowadzonej do ordynacji dyrektywy *in dubio pro tributario*. Zasada ta zobowiązuje organ podatkowy do tego, by w przypadku, gdy po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzygać je na korzyść zobowiązanego. Została ona sformułowana w ramach regulacji dotyczących zasady prawdy obiektywnej z uwagi na jej związek z postępowaniem dowodowym. Należy zakładać, że w ten sposób zlikwidowane zostaną wątpliwości dotyczące tego, czy ta zasada we wskazanym wymiarze może być stosowana przy załatwianiu spraw podatkowych.

Wśród nowo wprowadzonych zasad ogólnych należy wyróżnić zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości co do stanu faktycznego na jego korzyść. Stanowi ona dopełnienie dyrektywy *in dubio pro tributario*.

5. Niewładcze metody załatwiania spraw podatkowych

Mediacja i umowy podatkowe są jedną z tzw. niewładczych form załatwiania spraw podatkowych, które jeszcze do niedawna uznawane były

za nieprzydatne w prawie podatkowym. KKOPP, kierując się doświadczeniami innych państw w tym zakresie, postanowiła uregulować w projektowanej ordynacji koncyliacyjne metody załatwiania spraw podatkowych, które polegają na umownym załatwieniu trudnych kwestii pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym. Podatnik i organ podatkowy mogą porozumieć się sami albo z udziałem neutralnej i bezstronnej osoby trzeciej – mediatora. Mediacja może być zainicjowana przez stronę albo przez organ podatkowy i ma charakter dobrowolny. Ten sposób rozwiązywania spraw spornych może być wykorzystywany wszędzie tam, gdzie może być zawarta umowa podatkowa. Mediacja z założenia jest prowadzona właśnie po to, aby strony – organ podatkowy i podatnik – doszły do porozumienia, przez co postępowanie podatkowe może być tańsze i bardziej efektywne.

Mediacja i umowy podatkowe są jedną z tzw. niewładczych form załatwiania spraw podatkowych, które jeszcze do niedawna uznawane były za nieprzydatne w prawie podatkowym.

Mediacja z założenia jest prowadzona właśnie po to, aby strony – organ podatkowy i podatnik – doszły do porozumienia, przez co postępowanie podatkowe może być tańsze i bardziej efektywne.

Nie w każdym przypadku dopuszczalne będzie zawarcie umowy. Nie można się umawiać co do wysokości podatku. Umowy w świetle projektu mogą być natomiast stosowane m.in. w procesie dowodowym, zwłaszcza gdy dotyczy to ustaleń stanu faktycznego sprzed kilku lat, ustalenia wartości transakcji, czynności lub zdarzenia, czy też rodzaju ulg uznaniowych (np. ilość rat albo termin odroczenia podatku). W tych obszarach organ podatkowy i podatnik mogą np. dojść do porozumienia co do wartości nieruchomości bez powoływania w tym celu biegłego i prowadzenia długotrwałego postępowania podatkowego i sądowego. To się opłaci obu stronom, co jest najlepszą zachętą do zawierania tego typu umów.

7. Umowa o współdziałanie

Istotą tej umowy jest współdziałanie podatnika z organem podatkowym w zakresie jego zobowiązań podatkowych. Oparta jest ona na całkowitej transparentności działań podatnika, który informuje organ o wszelkich istotnych i kontrowersyjnych kwestiach, mających wpływ na wysokość płaconych przez niego podatków. Organ podatkowy wie, co się dzieje u podatnika, a podatnik w zamian ma pewność poprawności jego rozliczeń podatkowych. Takie współdziałanie nie może, z uwagi na jego specyfikę, być powszechnie wykorzystywane w relacjach organ – podatnik. Umowa o współdziałanie może zostać zawarta jedynie na wniosek podatnika o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym. Z założenia może ona dotyczyć największych podmiotów gospodarczych, których lista będzie ustalona przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych po zaciągnięciu opinii Rady Dialogu Społecznego.

8. Procedura konsultacyjna

Wprowadzenie tej procedury jest odpowiedzią na zgłaszane przez podatników postulaty przeprowadzenia przez organ podatkowy kontroli poprawności ich rozliczeń podatkowych na ich wnioski. Dotyczy to zwłaszcza podatników, którzy dokonali skomplikowanych operacji gospodarczych (np. przekształceń) i nie są pewni, czy nie popełnili błędów wywołujących negatywne skutki podatkowe. W takiej sytuacji będą oni mogli wnioskować do organu podatkowego o wydanie decyzji w sprawie skutków podatkowych transakcji, których byli stroną lub uczestnikiem. W decyzji tej organ podatkowy może określić prawidłową kwotę podatku w przypadku, gdy stwierdzi, że podatnik źle określił wysokość podatku w deklaracji. Procedura ta różni się od interpretacji indywidualnych nie tylko możliwością wydania decyzji określającej. W trakcie procedury konsultacyjnej organ podatkowy nie ogranicza się jedynie do analizy danych przedstawionych przez podatnika (tak jest przy interpre-

tacjach), ale faktycznie bada całość dokumentacji w celu stwierdzenia poprawności przeprowadzonych przez niego rozliczeń. Jest to więc „kontrola na zamówienie”, która musi wiązać się z uiszczeniem opłaty, podobnie jak przy porozumieniach w sprawach cen transakcyjnych. W toku postępowania podatnikowi przysługują liczne prawa, które pozwalają mu lepiej niż w postępowaniu standardowym realizować swój interes.

9. Prawa i obowiązki podatników

W ostatnim czasie daje się zauważyć coraz mocniej artykułowaną przez podatników potrzebę jasnego sformułowania ich praw i obowiązków w jednym miejscu, z jednoczesnym zapewnieniem środków prawnych ochrony tych praw. Nie wystarczają już niemające normatywnego charakteru deklaracje i karty praw podatników, ponieważ ich znaczenie na etapie stosowania przepisów przez organy podatkowe jest niewielkie. Stąd też, w modelowych kodeksach podatkowych wskazuje się na potrzebę zapisania tych praw i obowiązków w ustawie⁵. W projektowanej ordynacji prawa i obowiązki zobowiązanego są określone w rozdziale 3 działu I „Przepisy ogólne”. Postanowienia tego rozdziału korespondują – takie było założenie – z dalszymi regulacjami projektu, gdzie przewidziano instrumenty ochrony tych praw, a także egzekwowania obowiązków. Nie są to zatem przepisy – postulaty, ale konkretne normy prawne, które są rozwinięte w przepisach szczególnych zawartych w dalszej części ordynacji.

10. Limit terminu przedawnienia

Obecny model instytucji przedawnienia został w projekcie zmieniony z dwóch zasadniczych powodów. Pierwszy z nich to problem występo-

⁵ M. Popławski, *Tax Code Models* (w:) L. Etel, M. Popławski (ed.), *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*, Białystok 2016, s. 15 i n. oraz postanowienie Międzyparlamentarnego Zespołu Państw-Członków WNP z dnia 9 grudnia 2000 r. – Modelowy kodeks podatkowy dla Państw-Członków WNP.

wania w obowiązującej ordynacji dwóch różnych terminów przedawnienia w zależności od tego, w jaki sposób powstaje zobowiązanie podatkowe. W przypadku podatków, w których zobowiązanie powstaje przez doręczenie decyzji (np. podatku od nieruchomości, rolnego czy leśnego, gdy podatnikami są osoby fizyczne, podatku od spadków i darowizn), organ podatkowy jest uprawniony do ich wymiaru przez okres 3 lub 5 lat (art. 68 o.p.), a następnie po powstaniu zobowiązania ma 5 lat na pobór podatku (art. 70 o.p.). Natomiast w przypadku podatków powstających z mocy ustawy (np. PIT, CIT, VAT, podatek akcyzowy, podatek od nieruchomości, rolny i leśny, gdy podatnikami są osoby prawne i jednostki organizacyjne bez osobowości prawnej) obowiązuje jednolity termin na wymiar i pobór podatku wynoszący 5 lat (art. 70 o.p.).

W aktualnym stanie prawnym termin przedawnienia wynosi 5 lat. W istocie rzeczy termin ten może być wydłużany bez ograniczeń czasowych.

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

Proponowany okres przedawnienia wymiaru wynosi 3 lub 5 lat liczone od dnia upływu terminu płatności lub powstania obowiązku podatkowego.

że w aktualnym stanie prawnym termin przedawnienia wynosi 5 lat. W istocie rzeczy termin ten może być wydłużany bez ograniczeń czasowych. Ten stan rzeczy został zmieniony w projektowanych przepisach.

Nowa konstrukcja prawna instytucji przedawnienia opiera się na założeniu, że zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych (zarówno powstających z mocy prawa, jak i po doręczeniu decyzji) powinny być jednolite. W związku z tym proponuje się wprowadzenie terminu przedawnienia wymiaru i terminu przedawnienia poboru podatku. Proponowany okres przedawnienia wymiaru wynosi 3 lub 5 lat liczone od dnia upływu terminu płatności lub powstania obowiązku podatkowego. W tym czasie organ podatkowy musiałby doręczyć decyzję ustalającą lub określającą wysokość podatku. Pięcioletni okres przedawnienia wymiaru miałby zastosowanie w odniesieniu do rozliczenia podatków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą,

Przerywanie i zawieszanie biegu terminu przedawnienia zostało w projekcie mocno ograniczone.

a trzyletni – do pozostałych podatków. Dłuższy okres przedawnienia podatków związanych z prowadzeniem działalności wiąże się z bardziej skomplikowanym charakterem tych rozliczeń. Po upływie okresu przedawnienia wymiaru następowaliby 5-letni okres przedawnienia poboru. W tym czasie organy podatkowe mogłyby egzekwować podatki wynikające z deklaracji lub decyzji.

Przerywanie i zawieszanie biegu terminu przedawnienia zostało w projekcie mocno ograniczone. W ramach przedawnienia wymiaru wykluczono możliwość przerwania jego biegu, a jego zawieszenie powinno następować tylko z przyczyn obiektywnych, niezależnych od organu podatkowego. Zawieszenie przedawnienia wymiaru nie może prowadzić do jego wydłużenia o więcej niż 5 lat.

Przesłanki przerwania i zawieszenia biegu terminu poboru także zostały zdecydowanie ogra-

niczone. Termin biegu terminu przedawnienia poboru jest także limitowany okresem 5 lat.

11. Zakaz orzekania na niekorzyść podatnika przez organ pierwszej instancji

W projekcie nowej ordynacji podatkowej wprowadzony został zakaz wydawania decyzji pogarszającej sytuację podatnika przez organ pierwszej instancji, w przypadku uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia. Zgodnie z nowymi regulacjami organ podatkowy, którego decyzja została uchylona, ponownie rozpatrując sprawę, nie może wydać decyzji na niekorzyść strony, chyba że uchylona decyzja zawierała wady, które stanowią podstawę do stwierdzenia jej nieważności lub wznowienia postępowania.

Zawieszenie przedawnienia wymiaru nie może prowadzić do jego wydłużenia o więcej niż 5 lat.

12. Środki zwalczania przewlekłości postępowania

W obowiązujących przepisach, w każdym przypadku niezakończona sprawa w terminie, organ podatkowy jest zobowiązany do powiadomienia o tym podatnika i wskazania nowego terminu. Problem w tym, że wskazany termin nie musi być ostateczny i organ może wyznaczyć kolejny raz nowy termin.

W projekcie nowej ordynacji podatkowej wprowadzony został zakaz wydawania decyzji pogarszającej sytuację podatnika przez organ pierwszej instancji, w przypadku uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia.

To między innymi prowadzi do przewlekłości postępowania polegającej na tym, że organ podatkowy bezzasadnie przedłuża postępowanie, nie naruszając formalnie prawa. Podatnikowi przysługuje ponaglenie, ale tylko na niezakończoną sprawę w terminie (bezczynność organu). W nowej ordynacji również przewlekłość postępowania jest podstawą do złożenia ponaglenia do organu wyższego stopnia. Stwierdzenie

przewlekłości lub bezczynności zobowiązuje organ do wyznaczenia ostatecznego terminu załatwienia sprawy.

13. Prawo skorygowania deklaracji podatkowej przed zakończeniem postępowania podatkowego

W projekcie utrzymany został zakaz korygowania deklaracji w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, ale przewidziano wyjątek, który znajdzie szerokie zastosowanie. Zgodnie z projektowanymi przepisami podatnik może skorygować deklarację w terminie wyznaczonym przez organ podatkowy do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. O możliwości skorygowania deklaracji organ będzie zobowiązany powiadomić stronę, informując o możliwości zapoznania się z zebrany w postępowaniu materiałem. W efekcie podatnik będzie mógł samodzielnie skorygować deklarację, nie czekając na decyzję organu. Regulacja ta, korzystna dla organu podatkowego i podatnika (odpowiedzialność karna skarbową, odsetki), przyspieszy tryb załatwiania spraw i zmniejszy koszty prowadzonych postępowań.

W projekcie utrzymany został zakaz korygowania deklaracji w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, ale przewidziano wyjątek, który znajdzie szerokie zastosowanie.

14. Rezygnacja przez podatnika z prawa do złożenia odwołania od decyzji

W nowej ordynacji przyznano podatnikowi prawo do zrezygnowania z odwołania od decyzji organu podatkowego. Należy podkreślić, że jest to prawo podatnika, które może być realizowane tylko z jego inicjatywy. Zgodnie z nowymi regulacjami strona może zrezygnować z odwołania na rzecz skargi do sądu administracyjnego, jeżeli nie podnosi przeciw decyzji zarzutów naruszenia przepisów postępowania oraz nie kwestionuje faktów, które organ uznał za udowod-

nione, dowodów, którym organ dał wiarę oraz przyczyn, dla których organ innym dowodom odmówił wiarygodności zawartych w uzasadnieniu decyzji. Co podatnik może zyskać, rezygnując z odwołania? Przede wszystkim skrócenie czasu prowadzenia postępowania przez dwie instancje. Jeżeli podatnik nie wierzy w to, że odwołanie cokolwiek przyniesie, to może z niego zrezygnować i od razu skierować sprawę do sądu administracyjnego.

15. Przywrócenie terminu materialnoprawnego

W projektowanej ordynacji wprowadzono możliwość przywrócenia przez organ podatkowy terminu wynikającego z przepisów prawa podatkowego w przypadku jego uchybienia przez zobowiązanego. W praktyce instytucja ta, zbliżona do obowiązującego teraz przywrócenia terminu procesowego, będzie miała zastosowanie m.in. do terminu złożenia deklaracji podatkowych, terminu do złożenia oświadczenia w sprawie wyboru lub rezygnacji z karty podatkowej lub ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, terminu do wyboru opodatkowania według stawki liniowej w podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z nowymi przepisami organ podatkowy będzie mógł przywrócić termin, jeżeli podatnik uprawdopodobni, że nastąpiło to bez jego winy i dopełni danej czynności. Praktyka uzasadnia potrzebę wprowadzenia takiej możliwości z uwagi na to, że następstwa uchybienia terminu są bardzo często nieadekwatne do stopnia zawinienia podatnika.

16. Umorzenie podatku

W obowiązującej ordynacji podatkowej organ podatkowy może umorzyć jedynie zaległość podatkową. Tak więc podatnik, który spełnia kryteria uzyskania tej ulgi, nie może wnioskować o jej zastosowanie, zanim upłynie termin płatności podatku. Musi poczekać, aż podatek przekształci się w zaległość (z czym wiążą się odsetki i ewentualna odpowiedzialność karna skarbową) i dopiero wówczas może wnioskować o jej umorze-

nie wraz z odsetkami. W nowych regulacjach przewidziano możliwość umorzenia kwoty podatku bez czekania na upływ terminu płatności. Jest to korzystne dla podatnika, ponieważ w razie odmowy nie jest on narażony na konieczność zapłacenia odsetek od zaległości podatkowej.

17. Urzędowe informacje o istotnych zmianach przepisów prawa podatkowego

W projektowanych przepisach planuje się zobowiązanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania z urzędu informacji o dokonanych zmianach w przepisach prawa podatkowego i tym, w jaki sposób rzutują one na prawa i obowiązki podatników. Informacje te będą publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej. Warto podkreślić, że będzie to ustawowy obowiązek ministra finansów. Zobowiązani, którzy zastosują się do tych informacji, nie będą ponosili negatywnych konsekwencji w przypadku zmiany stanowiska ministra albo jego nieuwzględnienia w postępowaniu podatkowym.

18. Wydłużenie terminów do złożenia odwołania i zażalenia

W projektowanych przepisach założono wydłużenie terminu na złożenie odwołania do 30 dni (dotychczas było to 14 dni) i terminu do złożenia zażalenia do 14 dni (dotychczas było to 7 dni). Proponowane ponad dwukrotne wydłużenie terminu zaskarżenia umożliwi lepsze przygotowanie strony do sformułowania zarzutów odwołania, dokładniejszą analizę zebranego w postępowaniu materiału dowodowego. Dłuższy termin na wniesienie ww. środków zaskarżenia wyeliminuje składane bez należytego uzasadnienia w pośpiechu odwołania i zażalenia, które są trudne do rozpatrzenia przez organ podatkowy i wydłużają postępowanie w związku z ich późniejszym uzupełnianiem w postaci różnorodnych pism procesowych. Warto podkreślić, że proponowane rozwiązanie nie ogranicza prawa strony do wniesienia środka zaskarżenia szybciej niż wskazuje ustawa.

19. Uporządkowanie zasad nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznych

W projekcie nowej ordynacji podatkowej utrzymano zasadę niewykonywania decyzji nieostatecznych. Decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że nadano jej rygor natychmiastowej wykonalności. Skasowana została jednak najbardziej problematyczna przesłanka nadawania rygoru – do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostały mniej niż 3 miesiące. Można było to zrobić z uwagi na generalną przebudowę instytucji przedawnienia (rozdzielenia przedawnienia prawa do wymiaru od przedawnienia poboru). W sytuacji, gdy decyzja musi być wydana w okresie przedawnienia wymiaru i następnie organ może ją egzekwować w okresie przedawnienia poboru, analizowana przesłanka zastosowania rygoru natychmiastowej wykonalności stała się bezprzedmiotowa.

IV. Nowe regulacje w projekcie ordynacji podatkowej służące zwiększeniu dochodów podatkowych

Drugim, równorzędnym celem nowej ordynacji podatkowej jest zwiększenie efektywności realizacji dochodów podatkowych. Podatki są po to, aby przynosiły budżetowi państwa i budżetom jednostek samorządu terytorialnego określone dochody. Ustawy podatkowe, a w tym również ordynacja podatkowa, mają zapewnić uzyskanie zakładanych wpływów podatkowych. W ordynacji zawarte zostały więc mechanizmy służące zwiększeniu skuteczności organów podatko-

wych w wymiarze i poborze podatków. Realizacja tego celu z reguły kojarzy się z potrzebą uszczelnienia systemu podatkowego i w efekcie zmniejszeniem luki podatkowej. Zdaniem KKOPP realizacja tego celu to nie tylko zwiększanie przychodów z podatków (uszczelnienie systemu), ale także potrzeba zwiększenia dochodów budżetowych uzyskiwanych z systemu podatkowego. Chodzi tu o dochody rozumiane jako przychody z podatków pomniejszone o koszty ich realizacji. Po co komu podatek w wysokości 50 zł w sytuacji, gdy koszty jego poboru wynoszą 70 zł? Do

tego podatku trzeba dołożyć, a obecnie obowiązujące regulacje nie zawierają systemowych rozwiązań w tym zakresie. Postępowania skomplikowane, w bardzo poważnych sprawach (i dotyczące np. 100 mln zł) są obecnie realizowane wg takiej samej procedury jak postępowania w prostych sprawach (dotyczących np. 100 zł), gdzie szkoda czasu i pieniędzy na zachowanie wszystkich wymogów formalnych, niechcianych zresztą przez podatnika. Proste sprawy dotyczące niewielkich kwot powinny być załatwiane, za zgodą podatnika, w postępowaniach uproszczonych. Znakomicie zmniejszy to koszty postępowania podatkowych prowadzonych przez państwowe i samorządowe organy podatkowe.

Zwiększenie tak rozumianych dochodów z podatków ma być osiągnięte m.in. przez:

wprowadzenie efektywnego modelu postępowania podatkowego (postępowanie uproszczone, postępowanie reprezentatywne, eliminacja postępowań dotyczących bagatelnych kwot podatku), stworzenie efektywnego trybu doręczeń pism podatkowych, upowszechnienie stosowania środków komunikacji elektronicznej, nakaz współdziałania zobowiązanego z organami podatkowymi, zwiększenie roli deklaracji podat-

W projektowanych przepisach założono wydłużenie terminu na złożenie odwołania do 30 dni (dotychczas było to 14 dni) i terminu do złożenia zażalenia do 14 dni (dotychczas było to 7 dni).

Drugim, równorzędnym celem nowej ordynacji podatkowej jest zwiększenie efektywności realizacji dochodów podatkowych.

kowej, rozszerzenie możliwości zapła-
nia podatku przez inne podmio-
ty, decyzje określające część
podatku, doskonalenie
przepisów regulujących
funkcjonowanie klau-
zuli przeciwko uni-
kaniu opodatkowa-
nia, uwzględnienie
specyfiki samorzą-
dowych organów po-
datkowych, uprosz-
czenie procedur zwią-
zanych ze stwierdzeniem
i zwracaniem nadpłaty, okre-
ślenie zasad wykonywania zobo-
wiązań solidarnych, uporządkowanie
zasad stosowania i miarkowania kar porządko-
wych, zmodyfikowanie zasad wydawania inter-
pretacji przepisów prawa podatkowego.

1. Nie wszczynanie i umarzanie postępowań dotyczących kwot bagatelnych

Prowadzenie postępowań podatkowych wg takich samych reguł w odniesieniu do spraw skomplikowanych i zupełnie prostych obciąża nadmiernie organy podatkowe i powoduje, że koszty postępowania są bardzo wysokie, często przekraczające kwotę uzyskanego podatku. Chcąc to zmienić, trzeba wprowadzić uproszczony tryb załatwiania spraw, których przedmiotem są zobowiązania o niewielkich, bagatelnych kwotach. Nie ma sensu prowadzenia postępowań w sytuacji, gdy kwota podatku nie przekracza 50 zł. Kwota ta nie pokrywa w wielu przypadkach kosztów związanych z doręczeniami pism. Zgodnie z projektem takich postępowań nie wszczyna się a wszczęte umarza.

2. Postępowanie uproszczone

Idea postępowania uproszczonego sprowadza się do tego, że jeżeli nie ma potrzeby prowadzenia postępowania dowodowego (stan faktyczny nie budzi wątpliwości) lub kwota podatku nie prze-

kracza 5000 zł, organ podatkowy może, za zgodą strony, od razu wydać decyzję, której nie uzasadnia.

W każdym momencie do wydania decyzji podatnik będzie mógł zrezygnować z tego trybu załatwienia sprawy. Decyzja wydana w tym postępowaniu będzie podlegała zaskarżeniu na ogólnych zasadach. Uproszczenie procedury spowoduje, że sprawy będą załatwiane szybko, w terminie nie dłuższym niż 14 dni. Tryb uproszczony usprawni załatwianie drobnych spraw, zmniejszy nakład pracy organów i koszty z tym związane.

3. Zawieszenie postępowania z uwagi na „sprawę reprezentatywną”

Zgodnie z projektowanymi regulacjami organ podatkowy, na wniosek strony lub z urzędu, może zawiesić postępowanie, gdy toczy się inne postępowanie, a stan faktyczny tych spraw lub istniejący w nich problem prawny jest podobny. W ten sposób zamiast prowadzić jednocześnie kilka postępowań wobec podatnika za poszczególne lata, można poczekać na rozstrzygnięcie np. przez sąd sprawy reprezentatywnej, co umożliwi szybkie załatwienie zawieszonych spraw.

4. Stworzenie efektywnego trybu doręczania pism podatkowych

Zdaniem KKOPP należy wprowadzić tani i efektywny sposób komunikowania się z podatnikiem i jego reprezentantem. Nie może być tak, że doręczenie decyzji podatkowej to dla organu podatkowego kosztowna „droga przez mękę” niekiedy uniemożliwiająca, z uwagi na przedawnienie, realizację dużych kwot podatku. W projekcie proponowano rozszerzenie możliwości doręczenia za pomocą środków komunikacji elektronicz-

Zwiększenie dochodów z podatków ma być osiągnięte m.in. przez: wprowadzenie efektywnego modelu postępowania podatkowego, stworzenie efektywnego trybu doręczeń pism podatkowych, upowszechnienie stosowania środków komunikacji elektronicznej, nakaz współdziałania zobowiązanego z organami podatkowymi, zwiększenie roli deklaracji podatkowej, rozszerzenie możliwości zapłacenia podatku przez inne podmioty, decyzje określające część podatku

nej. W tej formie będzie można pisma doręczać nie tylko profesjonalnym pełnomocnikom i podmiotom publicznym, ale także przedsiębiorcom (za wyjątkiem opodatkowanych w formie karty podatkowej oraz ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, chyba, że podadzą adres elektroniczny) oraz użytkownikom systemów teleinformatycznych (e-PUAP i portal podatkowy). Dodatkowo proponuje się, aby wskazane w zgłoszeniu ewidencyjnym i przechowywane w Centralnym Rejestrze Podatników Krajowej Ewidencji Podatników (CRP) dane, stanowiły podstawę do ustalenia adresu miejsca zamieszkania oraz adresu siedziby dla celów doręczania pism. Możliwość skutecznego doręczenia na adres wskazany w tym rejestrze zwiększy skuteczność doręczeń i zmniejszy koszty z tym związane. Podatnikom, którzy nie mają wskazanego adresu w CRP, pisma doręczane będą na ogólnych zasadach.

5. Upowszechnienie stosowania środków komunikacji elektronicznej

W nowej ordynacji podatkowej w sposób kompleksowy uregulowane zostały kwestie dotyczące wykorzystywania środków komunikacji elektronicznej w prawie podatkowym. Podstawowe zasady z tym związane ujęto – co od dawna postulowano – w odrębnym rozdziale ordynacji podatkowej. Reguły tam zawarte porządkują wykorzystywanie narzędzi komunikacji elektronicznej nie tylko w kontaktach z podatnikiem, ale również m.in. w procesie tworzenia dokumentacji podatkowej, przekazywania i uzyskiwania informacji podatkowych, kontroli podatkowej, rejestracji podatników. Zasadą jest, że wszelkiego rodzaju dokumenty mogą być składane i przesyłane drogą elektroniczną, jeśli podatnik o to wnosi lub na to się zgadza.

6. Zasada współdziałania zobowiązanego z organami podatkowymi

Zwiększeniu efektywności postępowań podatkowych będzie służyła, podniesiona do rangi

zasady ogólnej prawa podatkowego, powinność współdziałania zobowiązanego z organem podatkowym. Nakaz współdziałania rozciąga się na to tylko, co wynika

z przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z tą zasadą podatnicy są zobowiązani do dostarczenia wszelkiego rodzaju potrzebnych dowodów oraz wyjaśnienia kwestii spornych przy załatwianiu spraw podatkowych. Organ podatkowy może żądać od zobowiązanego – w granicach określonych przepisami prawa – dostarczenia będących w jego posiadaniu dokumentów oraz przedstawiania znanych mu faktów mogących przyczynić się do zgodnego z prawem zakończenia postępowania. Podatnik nie może biernie czekać na wyjaśnienie wszystkich okoliczności sprawy przez organ podatkowy, w sytuacji gdy dysponuje wiedzą (dowodami) rzutującymi na to, jak sprawa ma być załatwiona. Wprowadzenie tej zasady wyeliminuje spory o to, czy podatnik który wnosi o udzielenie ulgi w spłacie podatków, musi dostarczyć dowody wskazujące na przesłankę jego ważnego interesu, czy może też – jedynie biernie czekać na ustalenie zasadności jego wniosku przez organ podatkowy. Z zasady współdziałania wynika obowiązek podatnika dostarczenia dowodów uzasadniających jego wnioski, co wcześniej było niekiedy kwestionowane. Z zasadą tą korespondują określone w ordynacji obowiązki podatnika, takie jak m.in. dostarczanie informacji i dokumentów oraz przedstawianie innych dowodów będących w jego posiadaniu. Tak rozumiane współdziałanie zobowiązanego z organem podatkowym na pewno przyczyni się do szybszego załatwiania spraw i zmniejszenia kosztów postępowań.

W nowych przepisach istnieją także regulacje zwiększające uprawnienia podatników w składaniu i korygowaniu deklaracji. Wszystkie deklaracje podatkowe, a w zasadzie dane w nich wykazane, będą objęte zasadą domniemania rzetelności. Podatnik uzyska także prawo do skorygowania deklaracji w ostatniej fazie postępowania podatkowego przed wydaniem decyzji.

7. Deklaracje podatkowe jako podstawowy dokument wychwytywania nieprawidłowości w płaceniu podatku

W nowej ordynacji w jednym rozdziale uregulowano problematykę składania i korygowania deklaracji podatkowych. Dotychczasowe rozproszenie tych przepisów skutkowało powstawaniem licznych problemów interpretacyjnych. Deklaracje są podstawowym dokumentem zapewniającym organom podatkowym weryfikację działań podatnika i szybkie wychwytywanie nieprawidłowości oraz symptomów ucieczki od podatku. To umożliwia szybkie podjęcie przez organ czynności sprawdzających albo kontroli podatkowej oraz – w razie potrzeby – postępowania podatkowego. I to zostało uwzględnione w nowych przepisach, ale nie tylko. Są tam także regulacje zwiększające uprawnienia podatników w składaniu i korygowaniu deklaracji. Wszystkie deklaracje podatkowe, a w zasadzie dane w nich wykazane, będą objęte zasadą domniemania rzetelności. Podatnik uzyska także prawo do skorygowania deklaracji w ostatniej fazie postępowania podatkowego przed wydaniem decyzji.

8. Decyzje określające część podatku

Są to decyzje, w których określona jest jedynie część zobowiązania podatkowego, wskazana przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub wynikająca z wniosku o przeprowadzenie procedury konsultacyjnej. Zobowiązanie podatkowe w przypadku wydania decyzji częściowej wynika po części z tej decyzji (stąd nazwa), a w pozostałym zakresie ze złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej. Możliwość wydania takiej decyzji usprawni przebieg postępowań z wniosku podatnika, gdzie istnieje potrzeba określenia zobowiązania w niewielkim zakresie (np. podatnik wnioskuję o stwierdzenie nadpłaty w wysokości 100 zł w sytuacji, gdy zobowiązanie wynosi 1 mln zł). W takiej sytuacji organ nie musi prowadzić całego postępowania wymiarowego obejmującego całokształt stanu faktycznego ma-

jącego wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, tylko ograniczy się do rozstrzygnięcia co do wysokości podatku od przedmiotu wskazanego przez podatnika.

9. Rozszerzenie możliwości płacenia podatku przez podmioty inne niż zobowiązany

Jeszcze do niedawna podatku za podatnika nie mógł zapłacić inny podmiot. Od tego zakazu z powodów praktycznych, należy wprowadzić wyjątki, dopuszczające możliwość płacenia za podatnika przez inne osoby w szerszym zakresie niż dotychczas. Zgodnie z proponowanymi regulacjami za podatnika inna osoba będzie mogła zapłacić nie tylko podatek (tak jest teraz), ale także zaległość podatkową, odsetki za zwłokę, koszty postępowania podatkowego oraz koszty upomnienia. Proponuje się także podniesienie limitu płatności podatku za podatnika z 1000 zł do 5000 zł.

10. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Jest to ważna instytucja, która niedawno została wprowadzona po raz drugi do ordynacji podatkowej. Jej konstrukcję prawną opracowała KKOPP i tylko w niewielkim zakresie zmieniono ją w procesie legislacyjnym. Doświadczenia innych państw potwierdzają, że jest to instytucja, która ma przede wszystkim działać prewencyjnie: odstraszać od tworzenia sztucznych struktur, których głównym celem jest ucieczka od podatku. Komisja chciała wprowadzenia klauzuli do polskiego prawa podatkowego i w tym celu przygotowała projekt przepisów ją regulujący, który zyskał akceptację – co cieszy – ministra właściwego do spraw finansów publicznych i Parlamentu. Jest to pierwsza wprowadzona do systemu prawa instytucja opracowana w ramach prac KKOPP. Z satysfakcją należy stwierdzić, że jej wprowadzenie – mocno krytykowane przez niektórych – nie doprowadziło do tego, że jest nadużywana przez organy podatkowe. Po prze-

szo roku obowiązywania przepisów nie została jeszcze wydana decyzja z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. To może w związku z tym nie jest ona potrzebna? Głównym zadaniem klauzuli – co KKOPP podkreślała w kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej – jest profilaktyczne zniechęcanie do unikania opodatkowania i w tym aspekcie klauzula działa.

11. Uwzględnienie specyfiki samorządowych organów podatkowych oraz pobieranych przez nie podatków i opłat

W Polsce funkcjonuje prawie 2500 gmin, których organy realizują własne podatki. Z tego względu przy tworzeniu nowej ordynacji podatkowej nie można pominąć ich potrzeb, a także oczekiwań podatników, którzy uiszczają tak powszechne podatki jak np. od nieruchomości. W pracach nad nową ordynacją podatkową zasadne było przyjęcie założenia, aby wszystkie organy podatkowe na gruncie przepisów ogólnego prawa podatkowego miały zbliżone kompetencje. Od wskazanej zasady będą, co oczywiste, istniały wyjątki uzasadnione specyfiką wymierzanych i pobieranych podatków, a w odniesieniu do organów samorządowych także ich rozdrobnieniem. W każdym jednak przypadku odstępstwo od ogólnej zasady równego statusu organów podatkowych musi znajdować dostateczne uzasadnienie. Tam gdzie go nie ma, różnice nie powinny występować. Uwaga ta dotyczy m.in. aktualnie występującej decentralizacji w zakresie wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wielość samorządowych organów podatkowych, które są uprawnione do ich wydawania może prowadzić do występowania rozbieżności interpretacyjnych. Brakuje też jednolitego wzoru wniosku o wydanie interpretacji oraz wspólnej bazy, w której byłyby one upubliczniane. Kwestie te zostały uregulowane w projektowanych przepisach w ten sposób, że interpretacje indywidualne również w sprawach dotyczących podatków samorządowych, wydaje

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej współdziałając z gminnymi organami podatkowymi.

Zasady wymiaru i poboru tak powszechnych podatków samorządowych jak: od nieruchomości, rolny czy leśny uzasadniają także wprowadzenie instytucji umorzenia podatku, tak aby było możliwe zastosowanie ulgi jeszcze przed powstaniem zaległości podatkowej.

O zastosowaniu ulg w spłacie wszystkich podatków stanowiących dochód budżetów gmin powinny decydować gminne organy podatkowe. Zgodnie z projektem ta kompetencja organów gmin obejmie także podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz kartę podatkową, co do których właściwe są obecnie państwowe organy podatkowe.

12. Uproszczenie procedur związanych ze stwierdzaniem i zwracaniem nadpłaty

Generalnej przebudowie uległy przepisy regulujące nadpłatę. Przede wszystkim wprowadzono regułę, zgodnie z którą nadpłata jest zaliczana lub zwracana bez wydawania decyzji w każdym przypadku, gdy nie budzi to wątpliwości organu podatkowego. Decyzja rozstrzygająca o nadpłacie pojawia się wówczas, gdy organ nie zgadza się z kwotą nadpłaty wyliczoną przez podatnika. Przyjęcie tej reguły umożliwiło rezygnację z decyzji określających nadpłatę (wydawanych z urzędu) i decyzji stwierdzających nadpłatę (wydawanych na wniosek podatnika). W każdym przypadku „zetknięcia” się organu z niewątpliwie nadpłaconym podatkiem powinien on być zaliczany lub zwracany niezwłocznie, bez prowadzenia postępowań i wydawania decyzji stwierdzających. Zmodyfikowano możliwość wydawania tzw. decyzji częściowych, stwierdzających nadpłatę w granicach zakreślonych wnioskiem podatnika. W decyzjach takich organ stwierdza kwotę nadpłaty i określa wysokość zobowiązania od przedmiotu opodatkowania wskazanego we wniosku podatnika o nadpłatę. Wysokość zobowiązania w pozostałej części jest określona – co budziło wątpliwości w obowiązującym stanie

prawnym – w deklaracji złożonej przez podatnika. W ten sposób wysokość zobowiązania wynika po części z deklaracji, a po części z decyzji organu podatkowego.

Wśród innych zmian należy zwrócić uwagę na sprecyzowanie definicji nadpłaty, uwzględnienie elementu bezpodstawnego wzbogacenia jako przesłanki, której zaistnienie eliminuje możliwość jej zwrotu, ujednoczenie terminów zwrotu i oprocentowania nadpłaty oraz jej zaliczania na poczet zaległości podatkowych. Ta trudna instytucja prawa podatkowego w wyniku wprowadzenia zmian będzie bardziej czytelna dla podatników i organów podatkowych.

13. Wykonywanie zobowiązań solidarnych

Obecnie obowiązujące w art. 91 o.p. odesłanie do przepisów Kodeksu cywilnego w zakresie odpowiedzialności solidarnej nie rozwiązuje szeregu problemów z tym związanych na gruncie prawa podatkowego. Widać to bardzo wyraźnie w przypadku preferencji podatkowych (ulg,

zwolnień, wyłączeń) w odniesieniu do podmiotów, na których ciąży solidarna odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe. Kwestie te zostały kompleksowo uregulowane w projektowanych przepisach.

W przypadku wyłączenia z opodatkowania, zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, przedawnienia wymiaru lub poboru podatku oraz zaniechania poboru podatku względem jednego z odpowiedzialnych solidarnie świadczenie podatkowe ulega pomniejszeniu w zakresie przypadającym na tego zobowiązanego i ciąży wyłączenie na pozostałych zobowiązanych.

Generalnej przebudowie uległy przepisy regulujące nadpłatę. Przede wszystkim wprowadzono regułę, zgodnie z którą nadpłata jest zaliczana lub zwracana bez wydawania decyzji w każdym przypadku, gdy nie budzi to wątpliwości organu podatkowego.

Podobnie przy zastosowaniu ulgi w spłacie polegającej na umorzeniu wobec jednego z zobowiązanych solidarnie, zobowiązanie podatkowe wygasa w zakresie nie wyższym niż przypadający na tego zobowiązanego, a świadczenie podatkowe ulega pomniejszeniu o umorzoną kwotę.

Odroczenie terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty oraz zawieszenie i przerwanie biegu terminu przedawnienia prawa do wymiaru i poboru podatku wobec jednego z zobowiązanych solidarnie nie wywiera skutku względem pozostałych.

Można oczywiście wywodzić, że reguły te w istocie łamią istotę cywilistycznej odpowiedzialności solidarnej (niepodzielnej), ale praktyka pokazuje, że w prawie podatkowym muszą one być dostosowane do specyfiki odpowiedzialności podatkowej.

14. Uporządkowanie kar porządkowych

W nowej ordynacji doprecyzowano i na nowo uregulowano zasady nakładania kar porządkowych. Przede wszystkim wprowadzono kryteria miarkowania tych kar, których wcześniej nie było. Sprecyzowano, za co może być nałożona kara, bo wbrew pozorom w praktyce budziło to wiele wątpliwości, zwłaszcza w zakresie odmowy udziału w „innej czynności”. Skróceniu uległy terminy do wymiaru i poboru kar porządkowych.

15. Zwiększenie roli interpretacji ogólnych

Możliwość wystąpienia przez zainteresowanego o interpretację prawa podatkowego została w nowej ordynacji utrzymana, ale zmodyfikowana. Zasadniczym problemem dotyczącym interpretacji jest to, że za dużo jest interpretacji indywidualnych, a za mało ogólnych, co w efek-

W nowej ordynacji doprecyzowano i na nowo uregulowano zasady nakładania kar porządkowych. Przede wszystkim wprowadzono kryteria miarkowania tych kar, których wcześniej nie było.

cie prowadzi do zablokowania sądów, a zwłaszcza Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zmiany w zasadach wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego w nowej ordynacji podatkowej idą w kierunku zwiększenia liczby oraz wzmocnienia roli interpretacji ogólnych. Minister właściwy do spraw finansów

Możliwość wystąpienia przez zainteresowanego o interpretację prawa podatkowego została w nowej ordynacji utrzymana, ale zmodyfikowana. Zasadniczym problemem dotyczącym interpretacji jest to, że za dużo jest interpretacji indywidualnych, a za mało ogólnych, co w efekcie prowadzi do zablokowania sądów, a zwłaszcza Naczelnego Sądu Administracyjnego.

publicznych jest zobowiązany do wydania bez zbędnej zwłoki interpretacji ogólnej w przypadku wpłynięcia znaczącej liczby wniosków o interpretacje indywidualne, dotyczących takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, złożonych w takim samym stanie

prawnym. Wydanie takiej interpretacji ogranicza znacznie liczbę interpretacji indywidualnych, co jest celem tych zmian.

Wydawanie interpretacji ogólnych przez ministra musi być skoordynowane z orzecznictwem sądowym dotyczącym zbliżonych problemów prawnych. W związku z tym, w nowych przepisach upoważniono ministra właściwego do spraw finansów publicznych do kierowania pytań prawnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Będzie mógł to zrobić wówczas, gdy w toku wydawania interpretacji ogólnej wystąpią poważne wątpliwości na tle rozbieżnego orzecznictwa sądów administracyjnych.

W nowych przepisach scentralizowano proces wydawania interpretacji indywidualnych. W chwili obecnej interpretacje indywidualne wydaje nie tylko Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektor KIS), ale także ok. 2,5 tysiąca

Minister jest zobowiązany do wydania bez zbędnej zwłoki interpretacji ogólnej w przypadku wpłynięcia znaczącej liczby wniosków o interpretacje indywidualne, dotyczących takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, złożonych w takim samym stanie prawnym.

gminnych organów podatkowych. Nie może być tak, że podatnik, chcąc uzyskać interpretację dotyczącą opodatkowania np. rurociągu, powinien wystąpić z wnioskiem do 300 gminnych organów podatkowych, przez obszar których ten rurociąg przebiega. Chcąc to wyeliminować, w nowych przepisach wprowadzono jednolite zasady wydawania i publikowania interpretacji przepisów prawa podatkowego niezależnie od tego, czy dany podatek stanowi dochód budżetu państwa czy jednostek samorządu terytorialnego. Gminne organy podatkowe będą miały zapewniony wpływ na tryb i treść wydawanych przez Dyrektora KIS interpretacji dotyczących podatków samorządowych.

Wnioski

W przygotowanym przez KKOPP projekcie nowej ordynacji podatkowej zawarte są instrumenty prawne służące realizacji dwóch zakładanych od początku prac nad projektem celów, a mianowicie: poprawy ochrony podatnika w jego relacjach z organami podatkowymi oraz zwiększeniu efektywności i skuteczności uzyskiwania dochodów podatkowych. Nie wszystkie z zaproponowanych regulacji stanowią nowość w polskim prawie podatkowym. Komisja przygotowując projekt postanowiła przejąć z obowiązującej ordynacji wszystkie dobrze funkcjonujące oraz znane rozwiązania, które sprawdziły się w praktyce (obowiązek podatkowy – zobowiązanie podatkowe – podatek). W tym kontekście projekt nie może

być postrzegany jako „rewolucja”

w ogólnym prawie podatkowym. Są tam bowiem zachowane podstawowe reguły tego prawa, wywodzące się jeszcze z ordynacji podatkowej z 1934 roku. Projekt jest etapem ewolucyjnego dostosowania ogólnego prawa podatkowego do zmieniających się realiów społeczno-gospodarczych. Niektó-

Komisja przygotowując projekt postanowiła przejąć z obowiązującej ordynacji wszystkie dobrze funkcjonujące oraz znane rozwiązania, które sprawdzą się w praktyce.

re z przepisów obowiązującej ordynacji podatkowej, z różnych przyczyn, musiały być zmienione, niektóre gruntownie (przedawnienie, nadpłata, tryby nadzwyczajne wzruszenia decyzji ostatecznych, deklaracje, środki komunikacji elektronicznej). Tego typu zmian, polegających na doskonaleniu obowiązujących regulacji, jest najwięcej, co potwierdza realizację założenia ewolucyjnego (a nie rewolucyjnego) przebudowywania ordynacji podatkowej. No i w końcu w projekcie nie mogło zabraknąć całkowicie nowych propozycji, uwzględniających dobrze funkcjonujące w innych państwach instytucje, których nie ma w obowiązującej ustawie przede wszystkim dlatego, że została ona uchwalona 20 lat temu. Wśród nich należy zwrócić uwagę na niewładcze metody załatwiania spraw podatkowych (mediacja, umowa podatkowa, umowa o współdziałanie), katalog zasad ogólnych prawa podatkowego, normatywnie ujęty katalog praw i obowiązków podatników, nowe formy informowania i wspierania podatnika, racjonalizację procedur podatkowych (postępowanie uproszczone i dotyczące kwot bagatelnych, zawieszenie postępowania w sprawach reprezentatywnych), efektywne metody doręczania pism podatkowych, korektę deklaracji w ramach postępowania podatkowego, środki zwalczania przewlekłości postępowania, możliwość rezygnacji z odwołania na rzecz skargi do sądu administracyjnego, kontrolę „na zamówienie”, zakaz orzekania na niekorzyść podatnika przez organy pierwszej instancji, umorzenie podatku (nie tylko zaległości), przywrócenie ter-

Nie zostały zaakceptowane przez KKOPP propozycje ujęcia w ordynacji przepisów dotyczących: rzetelnego podatnika, rzecznika praw podatnika, zasad tworzenia prawa podatkowego, ustroju organów skarbowych, katalogu uprawnień i obowiązków organów podatkowych, egzekucji i odpowiedzialności karnej za niepłacenie podatków, zastąpienia odwołania wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy, milczącego załatwienia sprawy podatkowej czy też rezygnacji z posługiwania się pojęciem „obowiązek podatkowy”.

minu materialnoprawnego. Nowości te zostały przez KKOPP wyselekcjonowane z szeregu postulowanych w literaturze i funkcjonujących w innych systemach regulacji jako te, które są przydatne do realizacji celów stawianych przed nową ordynacją podatkową. Nie zostały zaakceptowane przez KKOPP propozycje ujęcia w ordynacji przepisów dotyczących: rzetelnego podatnika, rzecznika praw podatnika, zasad tworzenia prawa podatkowego, ustroju organów skarbowych, katalogu uprawnień i obowiązków organów podatkowych, egzekucji i odpowiedzialności karnej za niepłacenie podatków, zastąpienia odwołania wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy, milczącego załatwienia sprawy podatkowej czy też rezygnacji z posługiwania się pojęciem „obowiązek podatkowy”. Przyczyny ich odrzucenia zostały przedstawione w kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej oraz uzasadnieniu projektu.

Przedstawiony projekt nowej ordynacji podatkowej ma dwie bardzo ważne cechy, o które trzeba zadbąć na etapie dalszych prac legislacyjnych. Nie jest to projekt anonimowy. Został on przygotowany przez KKOPP i komisja ta bierze odpowiedzialność za proponowane w nim

Nowe propozycje uwzględniają dobrze funkcjonujące w innych państwach instytucje, których nie ma w obowiązującej ustawie.

Projekt został przygotowany przez KKOPP i komisja ta bierze odpowiedzialność za proponowane w nim regulacje. Bardzo źle byłoby, gdyby został „poprawiony” przez bliżej nieznane osoby, mające możliwość wnoszenia do niego poprawek, a nie ponoszące z tego tytułu odpowiedzialności.

regulacje. Bardzo źle byłoby, gdyby został „poprawiony” przez bliżej nieznaną osobę, mającą możliwość wnoszenia do niego poprawek, a nie ponoszące z tego tytułu odpowiedzialności. Projekt ten – to jest wspomniana wyżej druga cecha –

jest rozwiązaniem wewnątrznie uporządkowanym. Poprawienie tylko niektórych przepisów bez uwzględnienia skutków, które to wywołuje w innych, może doprowadzić do jego „zdemolowania”. Mam nadzieję, że tak nie będzie.

Abstract

The aims of the new tax ordinance

The article presents the aims of the new tax ordinance as well as the instruments to be used for the purpose of executing it. The following new regulations put forward in the project should be considered as rules protecting the taxpayer within the framework of their relationship with the tax service and alleviating excessive formalism of tax procedures; among others: general principles of tax law, consensual forms of settling tax matters (tax agreements, mediation, consultation of tax consequences of transactions, collaboration agreement), normative catalogue of rights and obligations of the taxpayer, regulations protecting the taxpayer if they follow the information provided by tax authorities and well-established practice, limited statute of limitation regarding tax liability, prohibition of passing judgement to the detriment of the taxpayer during the first instance proceedings, measures for countering protracted proceedings, the right to correct the tax return prior to termination of tax proceedings, waiving the right to appeal against a decision in favour of filing a complaint to the court, remission of tax, official information on significant changes in the provisions of tax law, longer deadlines to appeal or complain, and better arrangement of rules for making a non-final decision immediately enforceable.

An increase in revenue from taxation is to be achieved through, among other things: introduction of an effective model of tax proceedings (including summary procedure, representative proceedings, elimination of proceedings concerning trivial amounts of tax), creation of an effective mode of delivery of tax letters, popularization of electronic means of communication, ordering to cooperate in meeting the obligations imposed by tax authorities, reinforcing the role of the tax return, expanding the range of possibilities for other entities to pay the tax, decisions determining part of tax, perfecting the provisions of law regulating the clause countering tax avoidance, taking into consideration the specificity of local tax authorities, simplification of procedures concerned with determination and repayment of overpayment, establishment of rules for meeting joint liability, better arrangement of the rules for imposing and determining penalties, and modification of the rules for issuing interpretations of the provisions of tax law.

Keywords: tax ordinance, taxation, tax procedure

Bibliografia

Brzeziński B., *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2016, nr 3.

Etel L. et al., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015.

Popławski M., *Tax Code Models* (w:) L. Etel, M. Popławski (ed.), *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*, Białystok 2016.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analysis and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analizystudiocasp@gmail.com · www.sgh.waw.pl/casp