

## Nowa Ordynacja podatkowa – zarys oceny okiem praktyka

Alicja Sarna

Doradca podatkowy

Mazowiecki Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych

Artykuł poświęcony jest ocenie niektórych nowych oraz istotnie zmodyfikowanych instytucji, zawartych w projekcie ustawy Ordynacja podatkowa. Przedstawiony projekt wprowadza bowiem do ogólnego prawa podatkowego szereg instytucji dotychczas w nim nieistniejących (np. niewładcze formy załatwiania spraw), kodyfikuje ogólne zasady prawa podatkowego, a także w sposób istotny modyfikuje niektóre z obecnie obowiązujących przepisów (np. przedawnienie, korygowanie deklaracji). Celem publikacji jest przybliżenie tych instytucji oraz wskazanie ewentualnych niezbędnych, zdaniem autorki, zmian proponowanych przepisów.

Słowa kluczowe: Ordynacja podatkowa, podatki

### 1. Wprowadzenie

Przedmiotem artykułu jest próba wstępnej oceny przedstawionego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego [dalej: **Komisja**] projektu ustawy Ordynacja podatkowa z 6 października 2017 r. [dalej: **Projekt**]<sup>1</sup> z punktu widzenia praktyka zajmującego się w codziennej pracy zawodowej stosowaniem przepisów ogólnego prawa podatkowego. Ocena ta zostanie dokonana w odniesieniu do dwóch grup przepisów: niektórych nowych instytucji wprowadzonych w Projekcie oraz niektórych istotnych modyfikacji obowiązujących obecnie uregulowań.

<sup>1</sup> Projekt dostępny na stronie Ministerstwa Finansów pod adresem <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> [stan na 14 listopada 2017 r.].

Nadmienić jednak należy, iż w Projekcie znalazły się również przeniesione z obecnej Ordynacji podatkowej przepisy, które pozostały w niezmiennym kształcie, choć, w mojej ocenie, powinny zostać znowelizowane.

Ordynacja podatkowa, pełniąc rolę części ogólnej prawa podatkowego, a więc regulacji zawierającej unormowania wspólne dla wszystkich rodzajów podatków, z istoty swojej winna być na tyle uniwersalna, aby zawarte w niej przepisy wymagały niewielkich tylko korekt w czasie jej obowiązywania. Oczywiście utopią byłoby założyć, iż możliwym jest zaproponowanie takich rozwiązań ustawowych, które przez dłuższy czas w ogóle nie będą nowelizowane, gdyż otaczająca nas rzeczywistość gospodarcza zmienia się w tempie, za którym prawo musi nadążyć. Zmiany te wydają się być jedną z przyczyn konieczności zastąpienia dotychczasowej ustawy nową. Uchwa-

lona 20 lat temu Ordynacja podatkowa była już bowiem ponad 100 razy nowelizowana, a stopień ingerencji zmian ustawodawczych w tekst pierwotny uczynił całą regulację mało czytelną.

Uchwalona 20 lat temu Ordynacja podatkowa była już bowiem ponad 100 razy nowelizowana, a stopień ingerencji zmian ustawodawczych w tekst pierwotny uczynił całą regulację mało czytelną.

Nie oznacza to jednak, iż Projekt zawiera wyłącznie nowe uregulowania. Wręcz przeciwnie, znaczna część dotychczasowych przepisów znalazła w nim swoje miejsce.

Do Projektu została także włączona – obecnie uregulowana

w odrębnej ustawie – kwestia identyfikacji podatników i płatników.

Przyznać przy tym należy, iż systematyka nowej Ordynacji podatkowej jest bardziej przejrzysta i czytelna od obowiązującej<sup>2</sup>.

Komisja została powołana na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 roku w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania komisji kodyfikacyjnej ogólnego prawa podatkowego. Założeniem dla prac Komisji było przygotowanie nowego aktu prawnego, który miał być zbudowany w taki sposób, aby zrównoważyć interesy podatników i fiskusa, tj. z jednej strony zagwarantować ochronę praw podatników i zwiększenie poczucie ich bezpieczeństwa, z drugiej zaś zapewnić efektywny pobór należnych podatków.

Jak wskazano w uzasadnieniu Projektu pierwszy z tych celów ma być realizowany poprzez złagodzenie nadmiernego rygoryzmu Ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatników i wpro-

<sup>2</sup> Wątpliwości budzi umiejscowienie Rozdziału 5, tj. Prawo do informacji i wsparcia oraz ochrona uzasadnionych oczekiwań, który, w mojej ocenie, powinien znajdować się w pobliżu uregulowań dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, szczególnie biorąc pod uwagę brzmienie art. 42 § 3 Projektu, który interpretację właśnie uznaje za jedną z form udzielania informacji i wsparcia przez organy podatkowe.

wadzenie nowych mechanizmów prawnych wzmacniających i chroniących podatnika w kontaktach z organami podatkowymi<sup>3</sup>, tj. zasad ogólnych prawa podatkowego, konsensualnych form załatwiania spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja, konsultacje skutków podatkowych transakcji), normatywnego katalogu praw i obowiązków podatnika, regulacji chroniących podatnika w przypadku zastosowania się do informacji organów podatkowych i ugruntowanej praktyki, zakazu orzekania na niekorzyść podatnika w postępowaniu przed organem I instancji, czy też prawa do skorygowania deklaracji przed

zakończeniem postępowania podatkowego, rezygnacji z odwołania od decyzji na

rzecz skargi do sądu, wydłużenia terminów do zaskarżania orzeczeń, a także urzędowych informacji o zmianach w prawie podatkowym. Efektywność poboru mają z kolei zapewnić przepisy wprowadzające nowe rodzaje postępowania podatkowego (postępowanie uproszczone, sprawa reprezentatywna, eliminacja postępowań dotyczących bagatelnych kwot podatku) czy też wprowadzenie przedawnienia poboru podatku.

Analiza Projektu prowadzi do wniosku, jak się zdaje, że podstawowym założeniem nowej Ordynacji podatkowej było odejście od dotychczasowego konfrontacyjnego sposobu działania czy też konfrontacyjnego wzajemnego traktowania się organów podatkowych i podatników. Nowa Ordynacja podatkowa zdaje się więc być tworzona jako prawo responsywne, tj. nastawione na potrzeby społeczne artykułowane przez reprezentację społeczeństwa, a mniej na potrzeby władzy<sup>4</sup>. Prawo tworzone na tym etapie jego rozwoju charakteryzuje się coraz większą współpracą po-

<sup>3</sup> Por. uzasadnienie Projektu str. 14.

<sup>4</sup> B. Brzeziński, *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy* [w:] *Podatnik versus organ podatkowych*, seria „Studia podatkowoprawne”, Wrocław 2011.

Prawidłowe stosowanie korzystnych dla podatników norm i instytucji wymagać będzie od Ministra Finansów i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadzenia szeroko zakrojonych szkoleń pracowników administracji skarbowej, w trakcie których powinni oni uzyskać jasny komunikat, iż stosowanie nowych rozwiązań jest pożądane przez kierownictwo resortu.

między podatnikiem a organami władzy, miękkiemi, nie konfrontacyjnymi sposobami rozwiązywania konfliktów, w tym np. mediacji, oraz odejściem od stosowania środków przymusu na rzecz przekonywania podatnika do dokonania określonych czynności. Prawidłowe stosowanie wszystkich korzystnych dla podatników norm i instytucji wymagać będzie od Ministra Finansów i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadzenia szeroko zakrojonych szkoleń pracowników administracji skarbowej, w trakcie których powinni oni uzyskać jasny komunikat, iż stosowanie nowych rozwiązań jest pożądane przez kierownictwo resortu. Można się bowiem obawiać, obserwując praktykę działania wielu organów podatkowych, że bez takiego wyraźnego przesłania, część instytucji nowej Ordynacji podatkowej pozostanie na papierze, tak jak ma to miejsce obecnie np. w przypadku rozprawy podatkowej przed organem II instancji. Konieczne wydaje się także prowadzenie akcji edukacyjnej skierowanej do podatników.

Nie można przy tym zapominać, iż w Projekcie zawarte zostały także regulacje, które w praktyce mogą pogorszyć sytuację podatników. Jako przykład można tu wskazać kwestię nadpłaty, a właściwe pozbawienie podatnika prawa do jej odzyskania wówczas, gdy organy podatkowe wykażą, że podatek przerzucił w całości ciężar ekonomiczny podatku na nabywców – nawet jeżeli podatek został pobrany niezgodnie z prawem.

Podstawowym założeniem nowej Ordynacji podatkowej było odejście od dotychczasowego konfrontacyjnego sposobu działania czy też konfrontacyjnego wzajemnego traktowania się organów podatkowych i podatników.

## 2. Nowe instytucje w Ordynacji podatkowej

### Zasady ogólne prawa podatkowego

Skodyfikowanie zasad ogólnych prawa podatkowego – a więc naczelnych dyrektyw odnoszących się zarówno do działania organów podatkowych, jak i do podatników – zarówno co do reguł postępowania, jak i wykładni przepisów należy ocenić pozytywnie. W przeszłości podejmowane już były próby stworzenia analogicznych regulacji, choć nie o randze ustawowej, w tym ogłoszenie 18 maja 2011 r. Deklaracji Praw Podatnika, która jednakże, co należy przyznać z żalem, nie wywarła wielkiego wpływu na podejście organów podatkowych do podatników.<sup>5</sup>

Obecnie zaproponowane zasady ogólne w pewnej części stanowią powielenie dotychczasowych zasad ogólnych postępowania podatkowego, jednakże kilka nowych – w mojej ocenie istotnych – zasadnie znalazło się w Projekcie.

Po pierwsze, wprowadzona została, wprost uregulowana zasada *in dubio pro tributario* w odniesieniu do wątpliwości w zakresie stanu faktycznego sprawy, a nie tylko kwestii wykładni przepisów jak obecnie. Zasada ta – będąca nakazem rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, rozpatrywana może być w kilku aspektach<sup>6</sup>. W odniesieniu do oceny dowodów i postępowania dowodowego zasada ta ma na celu:

- nakazanie organom podatkowym zebranie pełnego materiału dowodowego, którego braki nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika, a także

<sup>5</sup> B. Brzeziński, *Kwartal po ogłoszeniu. Deklaracja Praw Podatnika – i co dalej?*, rozmowa przeprowadzona przez B. Chanowską-Dymlang, „Prawo i Podatki” 2011, nr 9.

<sup>6</sup> A. Mariański, *Nakaz rozstrzygnięcia na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 5, s. 5 i n.

- zakaz oceny dowodów na niekorzyść podatnika, jeżeli nie istnieją ku temu podstawy wynikające z innych dowodów, czyli *a contrario*, nakaz oceny dowodów na korzyść podatnika, jeżeli istnieją dowody potwierdzające stanowisko podatnika.

Zmianę tę należy ocenić jako korzystną – pozwoli ona bowiem na rozwianie wątpliwości co do zakresu stosowania zakazu rozstrzygnięcia wątpliwości na niekorzyść podatnika.

Z aprobatą należy także ocenić przejście z postępowania administracyjnego zasady wyważania słusznego interesu zobowiązanego oraz interesu publicznego. W mojej ocenie dyrektywa ta winna mieć szerokie zastosowanie nie tylko w postępowaniu w sprawie udzielenia ulg w spłacie, ale także w odniesieniu do postępowania dowodowego oraz przy zawieraniu umów podatkowych, czy w toku mediacji.

Nietrafne jest wprowadzenie do Projektu domniemania dobrej wiary zobowiązanego. Pojęcie to kojarzone jest obecnie ze specyficzną kwestią, jaką jest możliwość pozbawienia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego w sytuacji, gdy doszło do nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych podmiotów biorących udział w łańcuchu dostaw, a podatnik – przy dołożeniu należytej staranności lub działając w dobrej wierze – o nieprawidłowościach nie mógł wiedzieć. Pojęcie to na gruncie Ordynacji jest używane w znacznie szerszym zakresie, jednak tożsamość używanych pojęć może budzić wątpliwości przy ich stosowaniu.

Na aprobatę zasługuje natomiast wprowadzenie zasady proporcjonalności działania organów podatkowych, co może mieć istotne znaczenie w postępowaniu dowodowym, pozwala-

Z aprobatą należy także ocenić przejście z postępowania administracyjnego zasady wyważania słusznego interesu zobowiązanego oraz interesu publicznego.

Na pełną akceptację powinien zasługiwać także zakaz nadużycia prawa przez organy podatkowe. Pod pojęciem tym należy rozumieć taki sposób interpretowania i stosowania prawa, który powoduje ograniczenie praw podatnika lub zwiększenie jego obowiązków.

jąc podatnikowi na przedstawienie istotnych dla rozstrzygnięcia dowodów, czy przykładowo tłumaczenia jedynie tych części wielostronicowych umów które odnoszą się do kwestii mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy.

*Prima facie* na pełną akceptację powinien zasługiwać także zakaz nadużycia prawa przez organy podatkowe. Pod pojęciem tym należy rozumieć taki sposób interpretowania i stosowania prawa, który powoduje ograniczenie praw podatnika lub zwiększenie jego obowiązków<sup>7</sup>, jeśli mówimy więc o nadużyciu czy zakazie nadużycia prawa przez organy podatkowe, to należy odnieść się nie do zakazu korzystania przez organy podatkowe z przysługujących im na podstawie przepisów sprawa kompetencji, ale od takim działaniu organów podatkowych, które kompetencje te wykorzystują instrumentalnie wyłącznie w celu pogorszenia sytuacji podatnika. Na przykładzie obecnej Ordynacji podatkowej jako typowy przykład nadużycia prawa przez organy podatkowe można wskazać wszczynanie przez nie postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, co dokonywane jest wyłącznie w celu zawieszenia biegu tego terminu. Praktyka spotkała się z dezaprobatą Rzecznika Praw Obywatelskich, który wnioskiem z 22 października 2014 r. zwrócił się do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności z art. 2 Konstytucji RP przepisów Ordynacji podatkowej, tj. art. 70 § 6 pkt 1 tej ustawy, pozwalających na tego typu działania organów po-

<sup>7</sup> B. Brzeziński, *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1, s. 11–12.



datkowych<sup>8</sup>. Można zauważyć, że klauzula zakazu nadużycia prawa przez organy podatkowe ma być swego rodzaju odpowiedzią na ogólną klauzulę unikania opodatkowania przez podatników. Innymi słowy, w projekcie wprowadzono, czy też podjęto próbę wprowadzenia, swoistego rodzaju symetrii pomiędzy organami podatkowymi, a podatnikami, w zakresie nadużycia prawa.

Należy jednak zauważyć, iż zakaz ten został obwarowany zastrzeżeniem, że organy nie nadużywają prawa przez działanie niezgodne z celem przepisów prawa. Posługiwanie się w prawodawstwie klauzulami generalnymi wydaje się być nieuniknione, czasem wręcz pożądane. Przykładem jest wprowadzenie do polskiej ordynacji podatkowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, której celem jest określenie granic legalnej optymalizacji podatkowej i znajdującej zastosowanie w stosunku do czynności o charakterze sztucznym dokonanych przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Czym innym jednak było wprowadzenie 15 lipca 2016 r.

szczegółowych zapisów wspomnianej klauzuli, zaś czym innym propozycja wprowadzenia nowej zasady ogólnej prawa podatkowego w proponowanym brzmieniu. Przepis, w takim brzmieniu, choć pozornie zmierzałby do ochrony interesu podatników, prowadzić musi do konstatacji, że organy podatkowe działając zgodnie z celem przepisów prawa, nie będą tegoż prawa *ex lege* nadużywać. Propozycja wprowadzenia takiej zasady ogólnej winna być uznana za dopuszczenie w prawie podatkowym klasycznej *analogii iuris*, przez odwołanie się do celów przepisów prawa, czy wręcz „ducha” systemu prawa.

Wskazanie „celu przepisów prawa podatkowego” jako zasady ogólnej tak dla działania orga-

<sup>8</sup> Komisja dostrzegła ten problem likwidując tę przestankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

nów podatkowych, kontrolujących te działania sądów administracyjnych, jak i *the last but not least* podatników, może budzić szereg wątpliwości co do zgodności proponowanej zasady z normami konstytucyjnymi.

Trudno również wyobrazić sobie stosowanie przez sądy karne przepisów kodeksu karnego skarbowego do stanów faktycznych, w których konieczne byłoby odwołanie się do *analogii iuris* uwzględniając, że co do zasady w polskim postępowaniu karnym skarbowym stosowanie nawet *analogii legis* nie jest dopuszczalne.

W tym zakresie, w mojej ocenie, Projekt powinien ulec zmianie poprzez wykreślenie warunku niezgodności nadużycia prawa z celem przepisów prawa.

### Prawo do informacji i wsparcia oraz ochrona uzasadnionych oczekiwań

Wprowadzenie instytucji prawa do informacji i wsparcia oraz ochrony uzasadnionych oczeki-

wań *prima facie* wydaje się rozwiązaniem korzystnym dla podat-

ników. Regulacja ta stanowi bowiem, że zainteresowany jest uprawniony do otrzymania od organów podatkowych informacji o prawach i obowiązkach wynikających z przepisów prawa podatkowego mających zastosowanie w jego sytuacji, a także prawo do wsparcia w samodzielnym, prawnym i dobrowolnym wykony-

waniu tych obowiązków i korzystaniu z praw. Informacje te mają być udzielane zarówno telefonicznie jak i pisemnie, w tym również za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Projekt przewiduje również ochronę dla zainteresowanego, który zastosuje się do udzielonych mu przez organy podatkowe informacji. Ochrona ta, w największym skrócie, polegać ma na obowiązku zapłaty wyłącznie kwoty podatku bez odsetek

Wprowadzenie instytucji prawa do informacji i wsparcia oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań wydaje się rozwiązaniem korzystnym dla podatników. Regulacja ta stanowi, że zainteresowany jest uprawniony do otrzymania od organów podatkowych informacji o prawach i obowiązkach wynikających z przepisów prawa podatkowego mających zastosowanie w jego sytuacji.

za zwłokę oraz sankcji zarówno podatkowych, jak i karnych skarbowych. Należy jednak zauważyć, że możliwość skorzystania z ochrony uzależniona jest od spełnienia dwóch przesłanek, których udowodnienie może w praktyce okazać się niezwykle problematyczne. Pierwszą z nich jest wymóg, aby organ podatkowy udzielający informacji działał w oparciu o wiedzę na temat wszelkich mających znaczenie dla treści tej informacji faktów i okoliczności dotyczących sytuacji zainteresowanego. Aktualna praktyka organów podatkowych pokazuje, iż w wielu przypadkach w sytuacjach analogicznych, tj. w sytuacji w której wnioskodawca stosuje się do posiadanej przez niego interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, organy podatkowe podejmują działania zmierzające do wykazania, iż stan faktyczny opisany we wniosku interpretacji jest na tyle różny od stanu faktycznego zaistniałego w sprawie, że wyłącza to możliwości powołania się przez podatnika na tak zwaną zasadę nieszkodzenia. Wskazane powyżej sformułowanie Projektu, tj. wymóg działania w oparciu o wiedzę na temat wszelkich mających znaczenie faktów i okoliczności może dać podstawę do analogicznych działań organów podatkowych w przyszłości. Po drugie, skorzystanie z ochrony uzasadnionych oczekiwań będzie możliwe wówczas, gdy organ podatkowy udzielający informacji zajmie stanowisko merytoryczne na temat zakresu i treści praw oraz obowiązków zainteresowanego. Ponownie odwołując się do aktualnej praktyki wydawania interpretacji indywidualnych, wskazać należy na niezwykle częste wydawanie tych interpretacji w sposób warunkowy, tj. wskazywanie w ocenie prawnej stanowiska wnioskodawcy, że jego stanowisko jest prawidłowe przy spełnieniu określonych warunków z jednoczesnym brakiem przesądzenia czy w danych okolicznościach warunki te są spełnione. Działanie takie pozostawia podatnika w stanie niepewności prawnej. Użyte w Projekcie sformułowania mogą prowadzić do

Nie negując zasadności istnienia prawa do informacji oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań, wskazać należy, że instytucja ta w praktyce może pozostać niewykorzystana.

analogicznych sytuacji, tj. do unikania przez pracowników organów podatkowych udzielenia jednoznacznych odpowiedzi. Podsumowując, nie negując zasadności istnienia prawa do informacji oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań, wskazać należy, że instytucja ta w praktyce może pozostać niewykorzystana.

Z ochroną uzasadnionych oczekiwań mamy do czynienia również wtedy, gdy zobowiązany zastosował się do aktualnej w dacie dokonania czynności albo realizacji prawa lub obowiązku utrwalonej praktyki organów podatkowych co do wykładni lub stosowania prawa podatkowego. Ponownie nie negując zasadności takiego rozwiązania, wskazać należy, iż instytucja ta może okazać się również iluzoryczna ze względu na brak możliwości udowodnienia przez zainteresowanego istnienia tejże utrwalonej praktyki organów podatkowych. Zadać sobie można w tym miejscu pytanie: czym jest utrwalona praktyka organów podatkowych co do wykładni lub stosowania prawa podatkowego? Czy istnienie jednej, odmiennej od pozostałych interpretacji indywidualnej czyni praktykę „nieutrwaloną”? I w jaki sposób zainteresowany miałby praktykę tę wykazać? Czy powinien archiwizować dokonane przez siebie analizy interpretacji indywidualnych wydanych na dany dzień, czy może powinien analizy te aktualizować – a jeśli tak to z jaką częstotliwością – aby weryfikować czy praktyka organów podatkowych utraciła czy też nie utraciła cechę „utrwalenia”.

Dodatkowo należy wskazać, że przez informację i wsparcie rozumie się także interpretacje ogólne i indywidualne, informacje ogólne i objaśnienia podatkowe oraz inne pisemne wyjaśnienia Ministra Finansów, a także opinie zabezpieczające. Pozostawiając na boku opinie zabezpieczające, które wydawane mają być na wniosek zainteresowanego w sytuacji, w której chce on potwierdzić, że planowane lub dokonane przez niego działania nie noszą cech unikania opodat-

Projekt nie zawiera postanowień regulujących wzajemne zależności pomiędzy różnymi typami informacji i wsparcia.

kowania, należy wskazać iż Projekt nie zawiera postanowień regulujących wzajemne zależności pomiędzy różnymi typami informacji i wsparcia. Nie jest więc jasne czy w stosunku do jednej i tej samej transakcji zainteresowany będzie mógł skorzystać zarówno z możliwości zapytania się w drodze elektronicznej organu podatkowego o konsekwencje podatkowe swoich działań, a następnie wystąpić z wnioskiem o interpretację indywidualną, a po dokonaniu transakcji poprosić organ podatkowy o przeprowadzenie kontroli prawidłowości rozliczenia. Brak jest także regulacji rozstrzygającej konflikt odpowiedzi, a więc sytuację w której zainteresowanemu udzielone zostaną odnośnie tego samego zagadnienia różne odpowiedzi w każdym z przywołanych powyżej trybów i będzie on mógł skorzystać z różnych zakresów ochrony. Kto ma decydować o tym jaki zakres ochrony jest właściwy dla zainteresowanego: on czy organ podatkowy?

### Odwołania – rezygnacja z wnoszenia, zmiana terminu do wniesienia

Kolejną korzystną regulacją zawartą w projekcie jest możliwość rezygnacji przez zainteresowanego z odwołania od decyzji. Możliwość taka przysługiwać będzie wówczas, gdy podatnik kwestionował będzie decyzje, zarzucając organowi podatkowemu wyłącznie naruszenie przepisów prawa materialnego. W takim przypadku w miejsce odwołania podatnik będzie mógł skierować od razu skargę do sądu administracyjnego. Regulację tę należy ocenić pozytywnie, można jednak mieć obawę, że jej wykorzystanie w prakty-

Jedną z najważniejszych zmian w Ordynacji jest wydłużenie terminu na wniesienie odwołania do 30 dni. Termin ten w sprawach o skomplikowanym stanie faktycznym, obszernym materiale dowodowym, rozbudowanej argumentacji prawnej wydaje się być dostatecznym do przedstawienia stanowiska podatnika oraz argumentów przeciwko decyzji w sposób wyczerpujący, a więc zapewniający ochronę praw podatnika.

ce, w których spór dotyczy znacznych kwot będzie ograniczony. Zazwyczaj bowiem w tego typu sprawach spór z organem podatkowym dotyczy zarówno naruszenia przez ten organ przepisów prawa podatku procesowego, jak i materialnego – najczęściej mamy bowiem do czynienia nie z bezspornym i nie budzącymi wątpliwości stanami faktycznymi, lecz ze sporem dotyczącym czy to nieprzeprowadzenia prawidłowego postępowania dowodowego, czy też błędnej oceny dowodów dokonanej przez organy podatkowe. W konsekwencji, w mojej ocenie, instytucja ta może być wykorzystywana rzadko, pozwoli jednak na przyspieszenie postępowania, szczególnie w sytuacji, w której stanowiska organów podatkowych oraz sądów administracyjnych będą rozbieżne. Warto wskazać, że podatnik który z tej instytucji będzie chciał skorzystać i błędnie oceni charakter stawianych zarzutów, będzie chroniony bowiem skarga zawierająca np. zarzuty odnośnie ustalonego stanu faktycznego będzie rozpoznana jako odwołanie.

Jedną z moich zdaniem najważniejszych zmian w Ordynacji jest wydłużenie terminu na wniesienie odwołania do 30 dni. Termin ten w sprawach o skomplikowanym stanie faktycznym, obszernym materiale dowodowym, rozbudowanej argumentacji prawnej wydaje się być dostatecznym do przedstawienia stanowiska podatnika oraz argumentów przeciwko decyzji w sposób wyczerpujący, a więc zapewniający ochronę praw podatnika.

### Sprawa reprezentatywna – zawieszenie postępowania

Kolejnym pozytywnym, w mojej ocenie, pomysłem Komisji jest możliwość zawieszenia postępowania z uwagi na sprawę reprezentatywną, tzn. taką w której stan faktyczny lub istniejący

w nich problem prawny jest podobny do tego, który ma być przedmiotem rozstrzygnięcia. Sprawa ta może toczyć się zarówno przed organem podatkowym, jak i przed sądem administracyjnym. Praktyka działania organów podatkowych powinna, moim zdaniem iść w tym kierunku aby po zakończeniu owej sprawy reprezentatywnej, jeżeli rozstrzygnięcie w niej zapadłe będzie niekorzystne dla zobowiązanego, wyznaczać w sprawach które dotychczas były zawieszane termin do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego, w którym to terminie zobowiązany będzie uprawniony do skorygowania deklaracji<sup>9</sup> – oczywiście jeżeli nie będzie kwestionował rozstrzygnięcia. Projekt nie zawiera jednakże regulacji dotyczącej terminu podjęcia zawieszono postępowania, jeżeli zawieszenie to nastąpiło ze względu na „sprawę reprezentatywną”. W mojej ocenie, analogicznie jak w przypadku zagadnienia wstępnego, organ podatkowy powinien podejmować postępowanie w dniu uprawomocnienia się orzeczenia organu kończącego postępowanie w sprawie reprezentatywnej lub doręczenia organowi orzeczenia sądu ze stwierdzeniem jego prawomocności tejże sprawie.

### Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego

Z aprobatą należy zauważyć, iż Komisja uregulowała w projekcie problematyczną i sprawiającą w praktyce kłopoty kwestię wzajemnej zależności zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz zabezpieczenia dokonanego w trybie Ordynacji podatkowej. Jak można zauważyć, Komisja przyznała prymat zabezpieczeniu dobrowolnemu (a więc na podstawie Ordynacji podatkowej) wskazując, iż jeżeli

<sup>9</sup> Uprawnienie do korekty będzie przysługiwało w tym terminie także organowi podatkowemu.

wniosek o przyjęcie zabezpieczenia w jednej ze wskazanych w Ordynacji podatkowej form zostanie przez zobowiązanego złożony już po dokonaniu zabezpieczenia w trybie ustawy egzekucyjnej, to zakres zabezpieczenia ustanowionego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym uchyla się lub zmienia, w zakresie przyjętego zabezpieczenia.

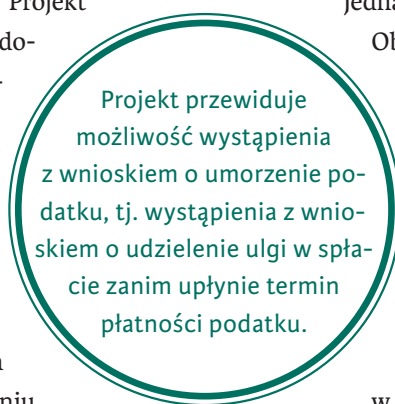
### Inne instytucje

Projekt przewiduje również kilka innych instytucji, których wprowadzenie do Ordynacji podatkowej należy ocenić zdecydowanie pozytywnie.

Jedną z nich jest umorzenie podatku.

Obecnie organ podatkowy może umorzyć jedynie zaległość podatkową, a więc podatek niezapłacony w terminie. Regulacja taka powoduje dyskomfort u podatnika, który aby wystąpić z wnioskiem o udzielenie mu ulgi w spłacie, musi najpierw popaść w zwłokę w zapłacie należności podatkowej, co oczywiście grozi wszczęciem wobec niego postępowania egzekucyjnego. Projekt przewiduje możliwość wystąpienia z wnioskiem o umorzenie podatku, tj. wystąpienia z wnioskiem o udzielenie ulgi w spłacie zanim upłynie termin płatności podatku.

Podobnie pozytywnie ocenić należy wprowadzenie możliwości skorygowania deklaracji w trakcie toczącego się postępowania podatkowego w terminie wyznaczonym do zapoznania się ze zgromadzonym materiałem dowodowym. Jak więc można zauważyć, Komisja zdecydowała o wprowadzeniu w „zwykłym” postępowaniu podatkowym regulacji, która istnieje obecnie w postępowaniu z zastosowaniem klauzuli unikania opodatkowania. Projektowana regulacja nie jest jednakże pozbawiona wad. Jej celem jest, jak wynika z uzasadnienia Projektu, przyspieszenie załatwiania spraw oraz zmniejszenie kosztów prowadzonych postępowań. Aby jednak zobowiązany był przekonany co do zasadności sko-





Korzystne jest wprowadzenie instytucji postępowania uproszczonego, a więc takiego które rozstrzygane będzie w oparciu o stan faktyczny nie budzący wątpliwości, gdy kwota podatku nie przekracza 5000 zł, w terminie 14 dni.

rygowania uprzednio złożonej deklaracji, powinien znać stanowisko organu podatkowego, tj. powinien być świadomy tego czy jego rozliczenie może być zakwestionowane, a więc czy może zostać wydana decyzja wymiarowa, a jeżeli tak to w jakim zakresie. Nie znając stanowi-

ska organu podatkowego zo-

bowiązany raczej nie zdecyduje się na złożenie takiej korekty, a tym samym cel regulacji nie zostanie osiągnięty. Do rozważenia pozostaje aby podatnik na etapie zapoznania się z materiałem dowodowym miał wiedzę o aktualnym stanowisku organu w danej sprawie, bowiem pozwoliłoby to nie tylko dokonać korekty zgodnie z oczekiwaniem organu, ale także stanowiłoby istotną pomoc przy stawianiu ewentualnych dalszych wniosków dowodowych.

Podobnie korzystne jest wprowadzenie instytucji postępowania uproszczonego, a więc takiego które rozstrzygane będzie w oparciu o stan faktyczny nie budzący wątpliwości, gdy kwota podatku nie przekracza 5000 zł, w terminie 14 dni.

### 3. Przepisy znowelizowane

#### Przedawnienie zobowiązań podatkowych

Jak można zauważyć, znaczącej modyfikacji uległy przepisy dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych. Komisja wprowadziła podział przedawnienia na dwa odrębne okresy, tj. przedawnienie wymiaru i przedawnienie poboru. Jak się zdaje intencją dokonania takiego podziału było wspomniane już powyżej wyważenie interesów podatnika zobowiązanego i Skarbu Pań-

stwa (fiskusa). Zobowiązany ma prawo, i jest to również zapisane w projekcie w art. 33 pkt 7 Projektu, do stabilizacji stosunków prawnych przez przedawnienie. Można więc zauważyć że przedawnienie zobowiązania podatkowego zyskało wręcz cechę prawa podmiotowego, uzasadnionego oczekiwania zobowiązanego względem organów państwa. Nie należy jednak zapominać, że organom państwa przyznano prawo do dokonywania czy egzekwowania zobowiązań podatkowych w dłuższym niż obecnie okresie.

Wątpliwości związane z proponowaną regulacją budzą jednak przede wszystkim dwie kwestie: po pierwsze przyjęcie zasady, iż dla dochowania przez organy podatkowe terminu przedawnienia wystarczającym jest doręczenie decyzji wymiarowej organu pierwszej instancji. Zasada ta czy regulacja ta podobna jest w swej istocie do obowiązującej obecnie a dotyczącej decyzji ustalają-

cej, a więc decyzji kreującej powstanie zobowiązania podatkowego, gdzie dla dochowania terminu przedawnienia prawa do wydania takiej decyzji wystarczającym jest aby została ona wydana przed upływem tego terminu. Zauważyć jednak należy, iż w nowej Ordynacji podatkowej mowa jest o decyzji wymiarowej, a więc każdej decyzji określającej czy ustalającej należność podatkową. Przewidziany w Ordynacji podatkowej termin przedawnienia wymiaru wydaje się wystarczający na przeprowadzenie postępowania podatkowego i wydanie decyzji obu instancji.

Stąd też, w mojej ocenie, Projekt w tym zakresie winien ulec zmianie. Drugą z kwestii budzących wątpliwości w zakresie przedawnienia jest wprowadzenie dwóch odrębnych terminów przedawnienia w zależności od rodzaju podatków, a więc przedawnienie

Komisja wprowadziła podział przedawnienia na dwa odrębne okresy, tj. przedawnienie wymiaru i przedawnienie poboru. Jak się zdaje intencją dokonania takiego podziału było wyważenie interesów podatnika zobowiązanego i Skarbu Państwa.

Nie należy zapominać, że organom państwa przyznano prawo do dokonywania czy egzekwowania zobowiązań podatkowych w dłuższym niż obecnie okresie.

Drugą z kwestii budzących wątpliwości w zakresie przedawnienia jest wprowadzenie dwóch odrębnych terminów przedawnienia w zależności od rodzaju podatków, a więc przedawnienie w terminie 3 lat lub lat 5.

w terminie 3 lat lub lat 5 (w odniesieniu do podatków, jak można przypuszczać, bardziej skomplikowanych). Biorąc pod uwagę przyznane zobowiązanemu prawo do rozstrzygnięcia w drodze przedawnienia, proponowane regulacje winny zmierzać do zmobilizowania organów podatkowych do jak najszybszego działania, jak najszybszego wszczynania ewentualnych czy też postępowań podatkowych. Regulacja ta powinna pójść nie tylko w kierunku uznania, iż decyzje obu instancji winny zapaść przed upływem terminu przedawnienia, ale także termin ten powinien zostać ujednoczony dla wszystkich podatków i wynosić np. proponowane przez Komisję 3 lata.

### Nadpłata

Na całkowitą dezaprobatę zasługuje natomiast uregulowanie, zgodnie z którym istnienie/stwierdzenie istnienia nadpłaty jest uzależnione od udowodnienia przez organ podatkowy, że w wyniku odzyskania przez zobowiązanego kwoty nadpłaconego podatku lub kwoty nienależnie zapłaconej jako podatek nastąpi bezpodstawne wzbogacenie zobowiązanego. Po pierwsze należy zauważyć, iż organ podatkowy wkracza tu w kwestię ewentualnych rozliczeń pomiędzy zobowiązanym podatnikiem, a jego kontrahentami. Po drugie błędnym, w mojej ocenie, jest utożsamianie sytuacji, w której obciążenie podatkiem zostało przerzucone na kontrahenta z bezpodstawnym wzbogaceniem. Rzeczywistość gospodarcza jest bowiem znacznie bardziej skomplikowana, a kalkulacja ceny

Na całkowitą dezaprobatę zasługuje natomiast uregulowanie, zgodnie z którym istnienie/stwierdzenie istnienia nadpłaty jest uzależnione od udowodnienia przez organ podatkowy, że w wyniku odzyskania przez zobowiązanego kwoty nadpłaconego podatku lub kwoty nienależnie zapłaconej jako podatek nastąpi bezpodstawne wzbogacenie zobowiązanego.

zależy od tak wielu czynników, iż przyjęcie założenia, że w sytuacji w której dany podatek ma charakter cenotwórczy i został przerzucony na kontrahenta powoduje przy odzyskaniu tego podatku bezpodstawne wzbogacenie zobowiązanego, wydaje się być nadużyciem. Nie można bowiem zapominać, że zwiększenie stosowanych cen poprzez ujęcie w nich nieodzyskiwalnego podatku może prowadzić w istocie do powstania szkody po stronie zobowiązanego, gdyż konsekwencją podwyższenia ceny może być spadek obrotów czy też przychodów<sup>10</sup>, a w konsekwencji zysków. Co więcej, regulacja ta może prowadzić do nadmiernego obciążenia organów podatkowych obowiązkiem przeprowadzenia postępowania dowodowego dotyczącego sposobu kalkulacji ceny i wystąpienia lub niewystąpienia owego bezpodstawnego wzbogacenia. Możemy mieć więc do czynienia z sytuacją, w której działanie organu podatkowego będzie sprzeczne z jedną z zasad ogólnych prawa podatkowego, tj. z zasadą proporcjonalności. Ponadto zauważyć należy, że postępowanie w sprawie nadpłat toczyć się będzie niejako dwuetapowo. Po pierwsze, organ podatkowy będzie weryfikował czy w ogóle istnieje nadpłata, np. czy dany wydatek co do zasady może stanowić koszt uzyskania przychodu lub czy podatnik miał obowiązek opodatkowania danej czynności. W kolejnym etapie niezbędne będzie natomiast przeprowadzenie postępowania czy w tej konkretnej sprawie to konkretne działanie doprowadziło lub nie do bezpodstawnego wzbogacenia zobowiązanego. Wbrew dyrektywom zawartym w Projekcie może to prowadzić do nadmiernych obciążeń podatnika, nie proporcjonalnych działań organu podatkowego i niezasadnie długich po-

<sup>10</sup> Na kwestię tę zwracał uwagę Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach C-147/01, C-309/06 czy też C-398/09.

stępowania podatkowych (powodujących obowiązek zapłaty procentowania). Brak także regulacji, która pozwoliłaby odzyskać zapłacony podatek osobie, która poniosła jego ekonomiczny ciężar, w przypadku jego przerzucenia na nabywcę i braku poniesienia ciężaru ekonomicznego przez podatnika (brak prawa do nadpłaty). To może też powodować istotną zmianę postaw podatników, którzy dziś dla bezpieczeństwa płacą wyższy podatek i następnie występują o nadpłatę, co jest niewątpliwie korzystne dla obu stron.

#### 4. Podsumowanie

Podsumowując należy przypomnieć, że projekt przygotowany przez Komisję jest analizowany przez Ministerstwo Finansów, które będzie zapewne proponować także zmiany w projekcie. Istotne jest by zmiany te nie zaburzyły relacji pomiędzy podatnikami i organami proponowanej przez Komisję. Warto za to skorzystać z okazji wyjaśnienia powstałych wątpliwości, jak np. określenie wzajemnej relacji różnych form wsparcia podatnika, czy kwestii bezpod-

W toku dalszych prac na Projektem należałoby jednak oczekiwać poprawienia tych przepisów, które w obecnym brzmieniu budzą kontrowersje, jak np. zasad odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych, kwestii odpowiedzialności gwaranta, odpowiedzialności osób trzecich wskazanej wprost jako posiłkowa względem podatnika, a nie solidarna, czy wreszcie miejsca prowadzenia kontroli zawsze tam, gdzie przechowywane są księgi.

stawnego wzbogacenia. Można spodziewać się tu prób pogorszenia sytuacji podatnika wobec propozycji Komisji. Niestety jako punkt odniesienia mogą być przyjmowane obecnie obowiązujące przepisy, dość kontrowersyjne dla podatników, i niezadko komfortowe dla organów, jak wspomniana możliwość dość dowolnego zawieszania biegu terminu przedawnienia w związku z wszczynaniem postępowań karnych skarbowych.

W toku dalszych prac na Projektem należałoby jednak oczekiwać poprawienia tych przepisów, które w obecnym brzmieniu budzą kontrowersje, jak np. zasad odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych (tj. momentu powstania przesłanki do złożenia wniosku o upadłość), kwestii odpowiedzialności gwaranta (tj. wprowadzenia zasady bezpośredniego egzekwowania należności podatkowej z udzielonej gwarancji), odpowiedzialności osób trzecich wskazanej wprost jako posiłkowa względem podatnika, a nie solidarna, czy wreszcie miejsca prowadzenia kontroli zawsze tam, gdzie przechowywane są księgi (bez obowiązku ich sprowadzania do siedziby kontrolowanego).

### Abstract

#### The new tax ordinance – outline assessment by practice

This article deals with the evaluation of some of the new and significantly modified concepts included in the Tax Ordinance bill. The proposed bill introduces a number of previously non-existent regulations (e.g. non-executive forms of settlement) into the general tax law, it codifies the general principles of the tax law, and substantially modifies some of the existing regulations (e.g. statutes of limitation, correction of declarations). The purpose of the publication is to clarify these regulations and to indicate possible changes, which the author finds essential, to the proposed legislation.

Keywords: tax code, tax ordinance, tax

## Bibliografia

- Brzeziński B., *Kwartał po ogłoszeniu. Deklaracja Praw Podatnika – i co dalej?*, rozmowa przeprowadzona przez B. Chanowską-Dymlang, „Prawo i Podatki” 2011, nr 9.
- Brzeziński B., *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1.
- B. Brzeziński, *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy* [w:] *Podatnik versus organ podatkowych*, seria „Studia podatkowoprawne”, Wrocław 2011.
- Mariański A., *Nakaz rozstrzygnięcia na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 5.



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 ·

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