

Założenia nowej Ordynacji (Kodeksu podatkowego)



lepszepodatki.pl

INICJATYWA

FOR

FORUM
OBYWATELSKIEGO
ROZWOJU

Założenia nowej Ordynacji (Kodeksu podatkowego)

Spis treści

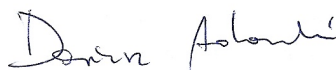
Podziękowania	3
Streszczenie	4
I. Uwagi wprowadzające	7
1. Dlaczego polska polityka podatkowa wymaga gruntownej reformy?.....	7
2. Co w tej sprawie robią władze?	8
3. Co proponujemy?.....	10
II. Przepisy ogólne	13
1. Zakres obowiązywania	13
2. Słowniczek.....	13
3. Zasady ogólne prawa podatkowego.....	16
A. <i>In dubio pro tributario</i>	17
B. Klauzula obejścia prawa podatkowego.....	20
4. Karta Rzetelnego Podatnika	26
5. Uwagi uzupełniające.....	29
III. Zobowiązania podatkowe	30
1. Powstanie zobowiązania podatkowego	30
2. Efektywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego.....	31
3. Nieefektywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego.....	34
4. Nadpłata i zwrot podatku.....	37
IV. Postępowanie podatkowe	39
1. Przepisy ogólne.....	39
2. Samoobliczanie podatków	40
3. Interpretacje urzędowe.....	41
4. Czynności sprawdzające.....	50
5. Kontrola podatkowa.....	50
6. Właściwe postępowanie podatkowe	53
7. Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami, tajemnica skarbową i zaświadczenia	58
V. Gwarancje praworządności i rzetelności działania organów skarbowych	59
1. Uwagi wprowadzające.....	59
2. Konsultacje zmian prawa podatkowego	63
3. Zatrudnianie, premiowanie i awanse pracowników organów podatkowych.....	65
VI. Podsumowanie	70

Podziękowania

Wcześniejsza wersja Założeń konsultowana była z wieloma osobami związanymi z organizacjami pozarządowymi, ale też z aparatem skarbowym i Komisją Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Od wielu z tych osób otrzymaliśmy komentarze, spostrzeżenia i propozycje zmian.

Należą im się podziękowania. W pierwszej kolejności dziękuję zespołowi Rady Podatkowej Konfederacji „Lewiatan”: Rafałowi Iniewskiemu, Krzysztofowi Berlińskiemu, Przemysławowi Pruszyńskiemu, Alicji Sarnie oraz Adamowi Sosce, którzy przyczynili się zwłaszcza do ulepszenia założeń dotyczących nadpłat i zwrotów podatku, Karty Rzetelnego Podatnika, interpretacji podatkowych oraz zasad zatrudniania, premiowania i awansów pracowników podatkowych. Dziękuję również członkom Biura Legislacji Związku Pracodawców i Przedsiębiorców Jackowi Cieplakowi oraz Jakubowi Bińkowskiemu szczególnie za ich wkład w ostateczny kształt założeń dotyczących roli interpretacji prawa podatkowego oraz zasad zatrudniania, premiowania i awansów pracowników podatkowych, a reprezentującemu Business Centre Club Krzysztofowi Komorniczakowi oraz współpracującym z nim Adrianowi Artowiczowi i Andrzejowi Garbuli za cenne uwagi dotyczące właściwości organów podatkowych, Karty Rzetelnego Podatnika, deklaracji, korekt, a także wymogów dla Bazy Wiedzy Portalu Podatkowego oraz zaświadczeń. Związanemu z Forum Obywatelskiego Rozwoju Grzegorzowi Kelerowi należą się szczególne podziękowania za uwagi dotyczące interpretacji prawa podatkowego, a Janowi Stefanowiczowi (Towarzystwo Ekonomistów Polskich) za zaproponowanie tytułu ustawy. Wartościowe uwagi przekazali również Zbigniew Błaszczuk związany z Krajową Izbą Gospodarczą oraz Piotr Dubno z Polskiej Rady Biznesu, a prosząca o anonimowość osoba związana z aparatem skarbowym miała istotny wpływ na pierwszą wersję Założeń.

Liczymy na dalsze wsparcie merytoryczne ze strony wszystkich tych osób. Do przekazywania uwag zapraszamy też innych ekspertów, gdyż publikacja Założeń nie oznacza końca pracy nad nimi. Wręcz przeciwnie – stanowi początek obywatelskiego projektu Lepszepodatki.pl, którego celem jest naprawa systemu podatkowego w Polsce. Każdy może się do tego projektu przyłączyć. I każdy powinien.



prof. UW dr hab. Dariusz Adamski

autor „Założeń” i koordynator projektu FOR „Lepszepodatki.pl”

Streszczenie

- Międzynarodowe zestawienia pokazują, że system podatkowy stanowi obecnie największe utrudnienie działalności gospodarczej w Polsce. Nie sprzyja rozwojowi przedsiębiorczości ani wzrostowi dobrobytu. Utrudnia tworzenie nowych miejsc pracy i prowadzi do rozrostu administracji podatkowej. Jego liczne błędy konstrukcyjne zwiększają obciążenie sądów administracyjnych sprawami podatkowymi, negatywnie rzutując na czas rozpatrywania przez nie również innych kategorii spraw. W obecnym kształcie system ten nie motywuje też organów podatkowych do bezstronnego rozstrzygania spraw podatkowych ani do zachowania wystarczająco wysokich standardów merytorycznych.

- Rosnąca świadomość złego funkcjonowania systemu podatkowego wśród władz państwowych daje szansę na jego gruntowną naprawę. Naszym celem jest zainicjowanie prac nad niezbędnymi reformami w dziedzinach dotychczas nieobjętych planami rządu oraz zadbanie o ich właściwy przebieg tam, gdzie rząd planuje zmiany. Chcemy wypracować dobre rozwiązania i działać w celu ich szybkiego przyjęcia. Wierzymy, że niedługo cały polski system podatkowy może się stać jednym z najbardziej przyjaznych przedsiębiorczości systemów podatkowych w Europie, zamiast – jak obecnie – jednym z najbardziej nieczytelnych i wrogich podatnikowi.

- Niniejszy dokument zawiera koncepcję Kodeksu podatkowego. Powinien on zastąpić obecną Ordynację podatkową, która nie realizuje założenia spójnej regulacji podstawowych zagadnień ogólnego prawa podatkowego. Materia tej ustawy wymaga więc w pierwszej kolejności uporządkowania. Oprócz tego jednak dla znaczącej poprawy funkcjonowania systemu podatkowego niezbędne jest nowe spojrzenie na liczne instytucje prawa podatkowego i ich – często głęboka – reforma adekwatna do zebranych dotychczas doświadczeń.

- Omówienie uporządkowane zostało według systematyki czterech głównych działów, jakie powinien zawierać Kodeks podatkowy: przepisów ogólnych (Dział I), działu poświęconego zobowiązaniom podatkowym (Dział II), postępowaniu podatkowemu (Dział III) oraz gwarancjom praworządności i rzetelności działania organów podatkowych (Dział IV).

- Kodeks podatkowy powinien bardziej precyzyjnie określać zakres obowiązywania ustawy, a także gruntownie uporządkować znaczenia zdefiniowanych w niej pojęć.

- Zamieszczenie w części ogólnej Kodeksu podatkowego zasad ogólnych prawa podatkowego może mieć w praktyce mniejsze znaczenie, niż się to często zakłada, ponieważ wszystkie te zasady obowiązują już dzisiaj, jako reguły konstytucyjne. Ich nieprzestrzeganie przez aparat skarbowy wynika nie z niewystarczającego podkreślenia rangi zasad ogólnych w treści Ordynacji, lecz z niedostosowania do nich przepisów szczególnych i standardów stosowania prawa podatkowego. Dotyczy to w pierwszej kolejności bardzo ważnej konstytucyjnie zasady *in dubio pro tributario*.

- Sformułowanie w polskich warunkach klauzuli obejścia prawa podatkowego, która mogłaby sprostać wymogom konstytucyjnym, jest w praktyce niemożliwe. Dlatego nie powinna ona zostać wprowadzona do Kodeksu podatkowego.

- Przepisy ogólne powinny zawierać reguły dotyczące Karty Rzetelnego Podatnika.

- Systematyce przepisów obecnej Ordynacji dotyczących zobowiązań podatkowych brakuje logiki. Należy ją wprowadzić, przyjmując za punkt wyjścia podział na następujące zagadnienia: 1) powstanie zobowiązania podatkowego; 2) wykonanie zobowiązania podatkowego, to jest wygaśnięcie efektywne (zapłata podatku, potrącenie, zaliczenie nadpłaty oraz przeniesienie własności w zamian za zaległość podatkową); 3) inne niż wykonanie wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, to jest wygaśnięcie nieefektywne (przedawnienie i redukcja zobowiązania podatkowego) oraz 4) nadpłata podatku.

- Obecne przepisy pozwalające na dyskrecjonalne (uznaniowe) ulgi i zwolnienia podatkowe należy zastąpić kategorią redukcji zobowiązania podatkowego, możliwej do zastosowania albo na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów wydanego na podstawie obiektywnego kryterium interesu publicznego, albo ze względu na – niespowodowaną przez podatnika celowo – nieściągalność podatku.

- Konieczna jest głęboka reforma instytucji interpretacji prawa podatkowego, ponieważ w praktyce nie zapewnia ona podatnikowi takiej ochrony, jaką miała stanowić. Nie stała się też skutecznym instrumentem zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego. Jednocześnie wydawanie interpretacji generuje olbrzymie koszty administracyjne po stronie aparatu skarbowego, prowadzi do niewydolności systemu sądowno-administracyjnego i wywołuje coraz większe uzasadnione niezadowolenia podatników. Nowe instrumenty zapewnienia pewności i stabilności podatkowej powinny zostać oparte na całkowicie nowych założeniach: Bazie Wiedzy Portalu Podatkowego, Radzie do Spraw Dobrego Systemu Podatkowego oraz gwarancjach praworządności i rzetelności działania

organów podatkowych. Jednocześnie wzrosnąć powinna rola ogólnych interpretacji prawa podatkowego, a stopniowo maleć – rola interpretacji indywidualnych.

- Należy zrezygnować z instytucji kontroli podatkowej, kontrolę skarbową trzeba natomiast uzupełnić mechanizmami zachęt do ujawniania przypadków nielegalnego uchylania się od opodatkowania. Takiemu rozwiązaniu powinno towarzyszyć wyraźne wzmocnienie pionu wywiadu skarbowego o zasoby zwolnione wskutek wyeliminowania kontroli podatkowej.

- Wbrew pierwotnym nadziejom obecna autonomia postępowania podatkowego względem administracyjnego przyczyniła się raczej do zmniejszenia, a nie zwiększenia – jak pierwotnie zakładano – pewności prawa podatkowego i do ogólnego pogorszenia jakości legislacji regulującej to postępowanie. Rzetelna reforma Ordynacji wymaga więc odejścia od modelu autonomii postępowania podatkowego względem procedury administracyjnej. Wymagałoby to określenia w Kodeksie podatkowym jedynie koniecznych odstępstw od rozwiązań proceduralnych przewidzianych ogólnym prawem postępowania administracyjnego.

- Podstawowym warunkiem praworządności działania organów skarbowych jest odpowiednio wysoka jakość prawa podatkowego. Obecna Ordynacja nie zawiera żadnych mechanizmów służących osiągnięciu tego celu. Nowa powinna je przewidywać. Koncepcja omawia ich szczegóły pod zbiorczą nazwą konsultacji zmian prawa podatkowego.

- Obecne przepisy nie motywują odpowiednio pracowników organów podatkowych do praworządnego i rzetelnego działania. Zmiana tego stanu rzeczy wymaga wprowadzenia do Kodeksu podatkowego odpowiednich reguł dotyczących zatrudniania, premiowania i awansów pracowników organów podatkowych.

I. Uwagi wprowadzające

1. Dlaczego polska polityka podatkowa wymaga gruntownej reformy?

Międzynarodowe zestawienia pokazują, że system podatkowy (obok prawa budowlanego) stanowi największe utrudnienie działalności gospodarczej w Polsce.

O ile w najnowszym badaniu Międzynarodowego Banku Odbudowy i Rozwoju, dotyczącym łatwości prowadzenia działalności gospodarczej, Polska została sklasyfikowana na 32. miejscu wśród 189 badanych krajów, o tyle **w kategorii podatkowej przypadło nam 87. miejsce, po Tunezji, Bangladeszu, Mongolii, Namibii i Bhutanie** (miejsca 82-86)¹.

Bardzo wymowne jest też to, że spośród wszystkich 32 krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego i UE jedynie w Czechach i Bułgarii przedsiębiorcy muszą poświęcać więcej czasu na wypełnienie obowiązków podatkowych. **W 2013 roku średnio we wszystkich państwach należących do EOG/UE wypełnienie tych obowiązków wymagało 176 dni. W Polsce obowiązki podatkowe pochłaniały natomiast dokładnie 110 dni więcej (to jest 286)**². Fakt, że w Irlandii czy Estonii można te same obowiązki wypełnić w 80/81 dni (czyli wymagają one od przedsiębiorców trzy i pół razy mniejszego nakładu czasu!), wyraźnie unaocznia zarówno stopień niedostosowania polskiego systemu podatkowego do potrzeb nowoczesnego obrotu gospodarczego, jak i skalę potrzebnych reform. Porównanie to podważa też często powtarzane przez przedstawicieli Ministerstwa Finansów argumenty, jakoby naprawa najważniejszego ogniwa systemu podatkowego – to jest reguł dotyczących podatku VAT – była blokowana uregulowaniami unijnymi³.

Skalę problemów polityki podatkowej w Polsce obrazuje też najnowsza analiza Światowego Forum Gospodarczego. Jak pokazała ankieta przeprowadzona przez tę organizację, **trzy z czterech największych problemów w działalności gospodarczej w Polsce dotyczą bezpośrednio lub pośrednio systemu podatkowego**. Zdecydowanie największą bolączką są same reguły podatkowe (wskazało na nie 23,2% badanych), a także niesprawna administracja (14,6%) oraz poziom podatków (11,2%)⁴.

Obrazowi wyłaniającemu się ze wskazanych zestawień odpowiada również wysoki odsetek uwzględnianych przez sądy administracyjne skarg na akty i czynności dyrektorów Izb

¹ „Doing Business 2015”, 29.10.2014 r., dostępny z <http://www.doingbusiness.org>.

² The World Bank Group, „Paying Taxes 2015”, s. 145, dostępny z <http://www.doingbusiness.org>.

³ Według tego samego badania Irlandia – podporządkowana unormowaniom unijnym identycznie jak Polska – ma szósty najbardziej przyjazny przedsiębiorczości system podatkowy na świecie.

⁴ The World Economic Forum, „The Global Competitiveness Report 2014-2015”, s. 310.

Skarbowych, oscylujący w granicach 25-30% wszystkich załatwianych wyrokiem skarg do sądów na decyzje organów podatkowych⁵. Statystyka ta daje obraz niskiej jakości stosowania prawa przez organy podatkowe.

Przestrzeń do reform jest więc olbrzymia, a skuteczna naprawa systemu podatkowego pozwoliłaby wydatnie zwiększyć konkurencyjność polskiej gospodarki i przyspieszyć jej rozwój, opierając go na bardziej niż obecnie stabilnych podstawach.

2. Co w tej sprawie robią władze?

Na przestrzeni 2014 roku doszło do bardzo wyraźnej, pozytywnej zmiany podejścia władz państwowych do systemu podatkowego. Początkowo inicjatywa rządu w tym zakresie ograniczała się do przygotowania projektu ustawy o zmianie ustawy „Ordynacja podatkowa” oraz niektórych innych ustaw⁶ (dalej: projekt nowelizacji Ordynacji). W wersji jej założeń z 6 lutego 2014 roku zapisano co prawda, iż celem nowelizacji ma być „stworzenie ram prawnych, które zracjonalizują i uproszą procedury podatkowe. Ułatwi to kontakty podatników z organami podatkowymi oraz zapewni efektywny pobór podatków”⁷. Jednak szczegółowe propozycje założeń – na czele z bardzo kontrowersyjną konstytucyjnie (por. dalej, pkt II.3.b) tzw. klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania – wyraźnie świadczą nie o działaniu z myślą o zmniejszeniu uciążliwości działań organów skarbowych, lecz o niemal wyłącznym dążeniu projektodawców do usprawnienia poboru podatków. Trafnie więc w kolejnych wersjach założeń tej ustawy wskazany cytat został zastąpiony innym, dużo mniej sugerującym przyjazny podatnikowi cel nowelizacji: „zmiany w relacjach między administracją podatkową a podatnikami wymagają ciągłego doskonalenia otoczenia prawnego”.

Punktem zwrotnym dyskusji o systemie podatkowym stała się natomiast propozycja Ministra Gospodarki⁸ dotycząca uchwalenia nowej Ordynacji podatkowej opartej na innej filozofii niż obecna. Inicjatywa ta niejako wymusiła na Ministrze Finansów podjęcie konkretnych kroków, na czele z powołaniem Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa

⁵ Spośród 7337 takich spraw załatwionych wyrokiem w 2014 r. skargi uwzględniono w 27% przypadków (2003 sprawy). W 2013 r. współczynnik ten wyniósł 31% (2390/7800). Statystyki WSA za lata 2013 i 2014 dostępne z <http://www.nsa.gov.pl>.

⁶ Projekt ustawy o zmianie ustawy „Ordynacja podatkowa” oraz niektórych innych ustaw, dalej omawiany na podstawie wersji z 28.11.2014 r.

⁷ Uzasadnienie projektu, s. 1, dostępne z <http://legislacja.rcl.gov.pl/lista/2/projekt/230100/katalog/230104>.

⁸ Nowa ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji z dnia 11.04.2014 r., dostępne na <http://piechocinski.blog.onet.pl/files/2014/04/Nowa-Ordynacja-podatkowa.pdf>.

Podatkowego. Działania te uzupełnione zostały projektem nowelizacji Ordynacji podatkowej, bardzo przyjaznym podatnikowi, złożonym przez Prezydenta w Sejmie pod koniec roku (dalej: projekt Prezydenta)⁹.

Choć inicjatywy te trudno przecenić, dwie kwestie budzą niepokój.

Po pierwsze, Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego ma wypracować kierunkowe założenia nowej Ordynacji podatkowej w terminie czterech miesięcy od jej pierwszego posiedzenia (to jest do 21 marca 2015 roku), termin przygotowania projektu ustawy i aktów wykonawczych został natomiast wyznaczony na 21 listopada 2016 roku¹⁰. Jak podkreśla Ministerstwo Finansów, „zakłada się, że cały proces kodyfikacyjny może trwać ok. 4-5 lat, zważywszy że Ordynacja podatkowa jest dziś szóstym co do wielkości aktem prawnym i najobszerniejszą ustawą niebędącą Kodeksem¹¹”. Według takiego kalendarza nowej Ordynacji podatkowej można spodziewać się najwcześniej pod koniec 2018 roku! Choć nadmierny pośpiech przy tworzeniu kompleksowych rozwiązań systemowych byłby oczywiście błędem, **cały system podatkowy – a nie tylko Ordynację podatkową – można i należy naprawić szybciej**. Od tego zależy funkcjonowanie gospodarki, rynku pracy i finansów publicznych.

Po drugie, Ordynacja podatkowa wcale nie jest – wbrew zacytowanemu powyżej twierdzeniu Ministerstwa Finansów – najobszerniejszą ustawą pozakodeksową. **Ustawa o podatku od towarów i usług zawiera nie tylko o ponad 1/5 więcej przepisów niż Ordynacja podatkowa¹², ale też reguluje materię bardziej skomplikowaną i rodzącą większe problemy interpretacyjne**. Niespójności i wątpliwości interpretacyjne wywołane niską jakością prawa rodzą zresztą również wszystkie inne ustawy podatkowe, poczynając od ustaw o podatkach dochodowych przez ustawę o podatku akcyzowym, na ustawie o podatkach i opłatach lokalnych kończąc. Dalekie od doskonałości są też przepisy instytucjonalne, np. regulujące sposób funkcjonowania sądów administracyjnych (zwłaszcza zasady naboru na stanowiska sędziowskie), a także funkcjonowanie urzędu Ministra Finansów oraz urzędów i izb skarbowych¹³. Wszystkie one wymagają gruntownej naprawy co

⁹ Prezydencki projekt ustawy o zmianie ustawy „Ordynacja podatkowa” oraz niektórych innych ustaw, druk nr 3018, wniesiony do Sejmu w dniu 09.12.2014 r.

¹⁰ Por. § 8 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21.10.2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Dz. U. z 2014 r., poz. 1471.

¹¹ Dostępne na http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/M1vU/content/id/10417689;jsessionid=D96C731AB0DE8DB7ED4C8320AADBA0A9.

¹² Ta pierwsza: ponad 230 stron w wersji z Internetowego Systemu Aktów Prawnych, druga: niecałe 190 stron. Różnica ta zmniejszy się jednak po uchwaleniu projektu nowelizacji Ordynacji istotnie rozbudowującej wiele jej przepisów.

¹³ Dla przykładu zgodnie z ustawą z dnia 04.09.1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2013 r. poz. 743 ze zm.) „dział finanse publiczne obejmuje sprawy realizacji dochodów i wydatków budżetu państwa” (art. 8

najmniej tak samo jak Ordynacja podatkowa. Bez tego uzdrowienie systemu podatkowego w Polsce nie może się udać. Tymczasem rząd dotychczas nie dawał żadnych konkretnych sygnałów o gotowości przedsięwzięcia kroków w kierunku reformy prawa podatkowego, wychodzącej poza samą Ordynację.

Uwaga ta ma zresztą szersze odniesienie: z perspektywy prawidłowego działania prawa podatkowego pierwszorzędne znaczenie ma czytelność i logika reguł dotyczących materialnego prawa podatkowego i wszystkich instytucji związanych z systemem podatkowym. Wysoki poziom merytoryczny ustaw regulujących zasady naliczania, pobierania i rozliczania poszczególnych podatków skutecznie zmniejsza niebezpieczeństwo nadużyć tak po stronie podatników, jak i aparatu skarbowego, nawet jeśli reguły postępowania podatkowego były niedoskonałe. Najlepsze nawet procedury podatkowe nie są natomiast w stanie poprawić funkcjonowania nieczytelnych przepisów ustaw normujących poszczególne podatki i zasady działania organów państwa realizujących te procedury. Innymi słowy **nawet głęboka reforma samej Ordynacji podatkowej (a obecnie planowana ma mieć charakter raczej porządkujący) nie może wywrzeć istotnego wpływu praktycznego, o ile nie będzie jej towarzyszyła poważna – i dobrze przemyślana – reforma materialnego i instytucjonalnego prawa podatkowego.**

3. Co proponujemy?

Rosnąca świadomość złego funkcjonowania systemu podatkowego wśród władz państwowych daje szansę na jego gruntowną naprawę. Jednak szansa ta łatwo może zostać zaprzepaszczona. Aby tak się nie stało, Forum Obywatelskiego Rozwoju rozpoczyna **projekt Lepszepodatki.pl, czyli proces obywatelskiego wypracowywania założeń reformy systemu podatkowego**. Naszym celem jest zainicjowanie prac nad niezbędnymi reformami w dziedzinach dotychczas nieobjętych planami rządu oraz zadbanie o ich właściwy przebieg tam, gdzie rząd planuje zmiany. Chcemy wspólnie z innymi organizacjami wypracować dobre rozwiązania i działać w celu ich szybkiego przyjęcia. Wierzymy, że za nie więcej niż dwa lata cały polski system podatkowy może stać się jednym z najbardziej przyjaznych

ust. 1), z czym skorelowane zostały obowiązki Ministra Finansów (m.in. „realizacja dochodów z podatków bezpośrednich, pośrednich oraz opłat” – art. 8 ust. 2 pkt 1). Tego rodzaju przepisy niemal narzucają Ministrowi Finansów krótkowzroczne podejście do polityki podatkowej, oderwane od takich wartości jak promowanie przedsiębiorczości, gwarantowanie praw przyznanych podatnikom przez Konstytucję czy też ochrona stabilności finansów publicznych.

przedsiębiorczości systemów podatkowych w Europie, zamiast – jak obecnie – jednym z najbardziej nieczytelnych i wrogich podatnikowi.

Rzeczowa debata nad tak skomplikowaną dziedziną jest niemożliwa bez przedstawienia spójnej i możliwie szczegółowej koncepcji wyjściowej, omawiającej jej najważniejsze elementy.

Niniejszy dokument zawiera koncepcję Kodeksu podatkowego, który powinien zastąpić obecną Ordynację podatkową. Jej punkt wyjścia stanowi wniosek, iż ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku „Ordynacja podatkowa” (dalej: Ordynacja)¹⁴ nie realizuje założenia spójnej regulacji podstawowych zagadnień ogólnego prawa podatkowego. Materia tej ustawy wymaga więc w pierwszej kolejności uporządkowania. Oprócz tego jednak dla znaczącej poprawy funkcjonowania systemu podatkowego niezbędne jest nowe spojrzenie na liczne instytucje prawa podatkowego i ich – często głęboka – reforma adekwatna do zebranych dotychczas doświadczeń.

Poniższa analiza zawiera zarówno propozycje systematyzujące treść ustawy, jak i dużo dalej idące postulaty dotyczące zmian oraz uzupełnienia instytucji ogólnego prawa podatkowego o uregulowania niezbędne dla skutecznego zreformowania systemu podatkowego. Omówienie uporządkowane zostało według systematyki czterech głównych działów, jakie powinien zawierać Kodeks podatkowy: przepisów ogólnych (Dział I), działu poświęconego zobowiązaniom podatkowym (Dział II), postępowaniu podatkowemu (Dział III) oraz gwarancjom praworządności i rzetelności działania organów podatkowych (Dział IV).

Nim przejdziemy do przedstawienia szczegółowych rozwiązań, należy wyjaśnić propozycję zmiany samego tytułu ustawy: zastąpienie określenia „Ordynacja podatkowa” sformułowaniem „Kodeks podatkowy”. Istnieją po temu dwa główne powody. Po pierwsze, nadanie nowej ustawie statusu kodeksu byłoby spójne z faktem powołania przez rząd Komisji Kodyfikacyjnej do jej przygotowania. Wynik procesu „kodyfikacji” powinien bowiem stanowić „kodeks”. Po drugie, zastąpienie Ordynacji podatkowej ustawą rangi kodeksu będzie nakładało na proces nowelizacji nowej ustawy dodatkowe wymagania legislacyjne. Doświadczenia innych ustaw kodeksowych pokazują, że wymogi te pozwalają zmniejszyć niebezpieczeństwo wprowadzenia w trybie nowelizacji uregulowań o niskiej jakości prawnej, a tym samym ograniczają ryzyko „psucia prawa”. Wniosek ten potwierdza zwłaszcza porównanie jakości przepisów proceduralnych obecnej Ordynacji (ustawa niekodeksowa) z uregulowaniami kodeksu postępowania administracyjnego (ustawa kodeksowa). Choć

¹⁴ Dz. U. 1997, Nr 137, poz. 926 ze zm.

procedury podatkowe wzorowane były ściśle na rozwiązaniach procedury administracyjnej, z czasem ich jakość legislacyjna zaczęła się wyraźnie obniżać w porównaniu z pierwowzorem, co w sporej części wynika z niższych wymogów stawianych procesowi legislacyjnemu w przypadku ustaw pozakodeksowych.

II. Przepisy ogólne

Przepisy ogólne powinny regulować:

- 1) zakres obowiązywania ustawy,
- 2) pojęcia używane w ustawie (słowniczek),
- 3) zasady ogólne prawa podatkowego,
- 4) przepisy dotyczące Karty Rzetelnego Podatnika.

Wszystkie te zagadnienia zostały kolejno omówione poniżej. Uzupełni je kilka uwag szczegółowych dotyczących wniosków wypływających z błędów systemowych w przepisach ogólnych Ordynacji w obecnym kształcie.

1. Zakres obowiązywania

Przepisy ogólne Kodeksu podatkowego powinny w pierwszej kolejności określać jego zakres obowiązywania **wężej i bardziej precyzyjnie, niż ma to miejsce na gruncie obecnie obowiązującej Ordynacji**. Ordynacja podatkowa nie reguluje bowiem jedynie postępowania w sprawie podatków, ale również w sprawach niektórych niepodatkowych należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego (art. 2 § 1), a jednocześnie może być podstawą działania organów innych niż organy podatkowe (art. 2 § 2 i 3).

Ze względu na szczególnie szeroki zakres władztwa administracyjnego przewidzianego przez Ordynację w porównaniu z ogólnym prawem administracyjnym tego rodzaju rozszerzenie zakresu obowiązywania Kodeksu podatkowego na sytuacje „niepodatkowe” nie powinno mieć miejsca. **Zakres nowej ustawy powinien odpowiadać naturalnemu znaczeniu określenia „Kodeks podatkowy”**, to jest zawężyć swój zakres przedmiotowy wyłącznie do podatków (zdefiniowanych precyzyjniej, niż ma to miejsce obecnie w art. 6 Ordynacji¹⁵), a zakres podmiotowy władz publicznych uzyskujących uprawnienia na jej mocy – ograniczać do organów podatkowych.

2. Słowniczek

Siatka pojęciowa Kodeksu podatkowego wymaga gruntownego dopracowania, ponieważ obecna ma kilkanaście mankamentów.

¹⁵ Por. dalsze uwagi nt. słowniczka.

Po pierwsze, część pojęć zdefiniowanych w art. 3 obecnej Ordynacji nie zawiera normatywnie istotnych objaśnień, lecz jedynie odesłania do pojęć użytych w innych ustawach, które i bez takiego odesłania znajdowałyby zastosowanie. Dotyczy to zwłaszcza określeń „podmiot krajowy”, „podmiot zagraniczny¹⁶” i „dokument elektroniczny”.

Po drugie, wątpliwa jest wartość normatywna zawartych w tym samym przepisie definicji określeń „ustawy podatkowe” i „przepisy prawa podatkowego”, biorąc pod uwagę bardzo szeroki i niejasny zakres pojęć użytych dla ich zdefiniowania (przez ustawy podatkowe (art. 3 pkt 1) rozumie się „ustawy dotyczące podatków...”, a przepisy prawa podatkowego (art. 3 pkt 2) oznaczają „przepisy ustaw podatkowych...”).

Po trzecie, zawarta w Ordynacji definicja „działalności gospodarczej” jest szersza w porównaniu z tą zawartą w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, co prowadzi do systemowo bardzo problematycznego wniosku, że dana osoba może nie prowadzić działalności gospodarczej w rozumieniu tej ostatniej ustawy, a być przez organy podatkowe traktowana jako przedsiębiorca na potrzeby ustaw podatkowych. Postulować należy więc wykreślenie również tej definicji, co – ze względu na wymogi wykładni systemowej prawa – wymusi rozumienie „działalności gospodarczej” w sposób analogiczny do wyznaczonego ustawą o swobodzie działalności gospodarczej¹⁷.

Po czwarte, należy doprecyzować definicje obecnie sformułowane w niejasny sposób, szczególnie „deklaracji¹⁸” i „ksiąg podatkowych”. Definicja deklaracji (art. 3 pkt 5 Ordynacji) nie wyjaśnia bowiem tego pojęcia, a wskazuje jedynie, iż należy przez nie rozumieć „również zeznania, wykazy oraz informacje...”, definicja ksiąg podatkowych natomiast bardzo niejasno wskazuje (art. 3 pkt 4), że są nimi „księgi rachunkowe, [...] ewidencje oraz rejestry...”.

Po piąte, do słowniczka należy przenieść definicje zamieszczone poza nim, zwłaszcza dotyczące zobowiązania podatkowego. W tym przypadku należy również wyeliminować obecnie istniejący błąd definicyjny zawarty w art. 5 Ordynacji („zobowiązaniem podatkowym jest... zobowiązanie podatnika...”). Powinno się jednocześnie wyeliminować obecnie

¹⁶ Zgodnie z projektem nowelizacji Ordynacji definicja „podmiotu krajowego” i „podmiotu zagranicznego” ma zyskać bardzo specyficzne znaczenie oznaczające podmiot powiązany (co potwierdza definicja podmiotu powiązanego zawarta w propozycji nowego art. 3 pkt 12a Ordynacji), zupełnie niewspółgrające z określeniami użytymi w ustawie o PIT i CIT.

¹⁷ Ustawa z dnia 02.07.2004 r., Dz. U. 2004, Nr 173, poz. 1807 ze zm.

¹⁸ Prawidłowe zdefiniowanie „deklaracji” wymaga uprzedniego wyjaśnienia w słowniczku sensu pojęcia „informacja podatkowa” (którym aktualna Ordynacja posługuje się bez definiowania go, a definicja deklaracji zawarta w art. 3 pkt 5 tej ustawy mylnie stawia znak równości między deklaracjami a informacjami podatkowymi), a następnie wskazania, że deklaracja podatkowa jest tą kategorią informacji podatkowej, obowiązek składania której wynika z ustawy i z której wynika wysokość zobowiązania podatkowego, o ile organ podatkowy nie wyda decyzji określającej inną wysokość tego zobowiązania.

stosowane pojęcie „obowiązek podatkowy”, ponieważ nie ma ono znaczenia praktycznego, a niepotrzebnie komplikuje materię regulacji.

Po szóste, do słowniczka należy przenieść – zmodyfikowaną – definicję podatku zawartą obecnie w art. 6 oraz wyeliminować niepoprawną definicję podatku z art. 3 pkt 3¹⁹. Przez podatek Kodeks podatkowy powinien rozumieć jednostronne świadczenie pieniężne na rzecz państwa wynikające z określonego ustawą obowiązku świadczenia.

Po siódme, należy uprościć definicję podatnika²⁰. Brzmieć ona mogłaby: „Podatnikiem jest każdy podmiot podlegający opodatkowaniu”.

Po ósme, do słowniczka należy przenieść definicję płatnika (obecnie art. 8 Ordynacji) i inkasenta (obecnie art. 9 Ordynacji), przy jednoczesnym dostosowaniu zakresu tych definicji do zmienionej (uproszczonej) definicji podatnika.

Po dziewiąte, należy zdefiniować ryczałt, o ile przepisy Kodeksu podatkowego zawierałyby zasady ogólne wprowadzania tej formy opodatkowania (co byłoby pożądane dlatego, że ryczałt stanowi odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania). Definicja taka mogłaby brzmieć: „Ryczałt to wymiar podatku dochodowego, na który nie ma wpływu dochód podatnika, wynikający ze specjalnie dla jego potrzeb określonej podstawy opodatkowania i stawek”.

Po dziesiąte, w słowniczku należałoby zamieścić definicję nadpłaty rozumianej np. jako „nienależne świadczenie majątkowe, do którego spełnienia podatnik nie był zobowiązany, niezależnie od tego, czy świadczenia te zostały spełnione dobrowolnie czy przymusowo oraz od tego, czy świadczący poniósł z tytułu świadczenia uszczerbek na majątku”. Definicja ta uzupełniona może zostać wskazanym obecnie w art. 72 Ordynacji katalogiem tytułów powstania nadpłaty. W celu uproszczenia regulacji przepis powinien wyraźnie przesądzać, że nadpłata może dotyczyć również nienależnych a uiszczonych odsetek za zwłokę.

Warto też dodać, że niektóre pojęcia – jak działalność gospodarcza – definiowane są nie tylko w Ordynacji, ale również (odmiennie) w innych ustawach podatkowych. Choć ze względów systemowych (zasada *lex specialis derogat legi generali*) nie jest możliwe wyeliminowanie takiej sytuacji, należy jej unikać, ponieważ łatwo może to prowadzić do

¹⁹ Przepis ten stanowi: „ilekroć w ustawie jest mowa o podatkach – rozumie się przez to również: a) zaliczki na podatki, b) raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach, c) opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe”. Nie definiuje on więc podatku, lecz odnosi się do pojęć pochodnych względem podatku (zaliczki, raty podatków) albo do należności publicznych niebędących podatkami (opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe).

²⁰ Obecnie ma ona treść (art. 7 Ordynacji): „§ 1. Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. § 2. Ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1.”.

niespójności interpretacyjnych. Zamiast więc odmiennie definiować samo pojęcie działalności gospodarczej, ustawy regulujące poszczególne podatki powinny (o ile to konieczne) wskazywać warunki zastosowania ich przepisów (lub niektórych z nich) do działalności gospodarczej. Kwestię tę należy wziąć pod uwagę nie tyle na etapie tworzenia Kodeksu podatkowego, ile na etapie upraszczania ustaw normujących poszczególne podatki.

3. Zasady ogólne prawa podatkowego

Oprócz precyzyjnego określenia zakresu obowiązywania ustawy oraz użytych w niej pojęć część Kodeksu podatkowego może normować zasady ogólne prawa podatkowego²¹. Zabieg taki jednak nie jest wystarczający dla znaczącej poprawy funkcjonowania systemu podatkowego. **Problem stanowi bowiem nie brak zasad ogólnych, lecz niedostosowanie do nich przepisów szczególnych i – często – standardów działania aparatu skarbowego.**

Powyższe uwagi nie przekreślają zasadności ustanowienia katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego w części ogólnej Kodeksu podatkowego (zabieg taki byłby wręcz pożądany, aby zarówno organom podatkowym, jak i podatnikom dać jasny sygnał, jakie podstawowe reguły obowiązują w postępowaniu podatkowym). Tym bardziej nie mają one przeciwdziałać staraniom o wprowadzenie do tekstu obecnej Ordynacji i ustawy w przyszłości ją zastępującej zasady *in dubio pro tributario*. Uświadamiają natomiast, że rozszerzenie katalogu zasad ogólnych samo w sobie nie jest w stanie zmienić standardów stosowania prawa podatkowego oraz że – z perspektywy systemowej – ma ono znaczenie jedynie deklaratoryjne (nie tworzy jakościowo nowych norm prawnych).

Wiążą się z tym dwie kwestie.

Po pierwsze, zapisane w Kodeksie podatkowym zasady ogólne prawa podatkowego nie będą systemowo (hierarchicznie) ważniejsze niż bardziej szczegółowe reguły tej ustawy, choćby je nawet zapisano w pierwszym artykule tej ustawy. W praktyce mogą mieć więc jedynie posiłkowe znaczenie interpretacyjne. Innymi słowy zostaną one zastosowane jedynie w przypadku, gdy organ podatkowy ma wątpliwość, jak interpretować przepisy szczegółowe. Jeśli jednak organ ten uzna, że takich wątpliwości nie ma, nie będzie musiał stosować zasad ogólnych, a sama – ogólna – natura tych zasad w praktyce uniemożliwi wykazanie, iż w

²¹ Długi katalog propozycji w tym zakresie zawiera dokument pt. „Nowa ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji z dnia 11.04.2014 r.”, s. 5–16, dostępny na <http://piechocinski.blog.onet.pl/files/2014/04/Nowa-Ordynacja-podatkowa.pdf>.

danym przypadku organ podatkowy nie miał prawa nie uwzględnić którejś z ogólnych zasad prawa podatkowego.

Po drugie, wszystkie zasady ogólne prawa podatkowego – włączając te zapisane w obecnej Ordynacji, w tym te najważniejsze, jak: zasada praworządności (art. 120 Ordynacji), pogłębiania zaufania do organów podatkowych (art. 121), zasada przekonywania (art. 124) czy zasada szybkości (art. 125) – obowiązywałyby również wtedy, kiedy nie zostałyby zapisane w Ordynacji. Dzieje się tak dlatego, że wszystkie one wynikają z Konstytucji RP, w tym z jej najważniejszych przepisów, jak art. 2 Konstytucji (zgodnie z którym „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”) i art. 7 Konstytucji („Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”). Ponieważ zasady konstytucyjne znajdują zastosowanie do całego systemu prawnego bez konieczności potwierdzania ich w ustawach zwykłych (co wynika z bezpośredniego stosowania Konstytucji, zapisanego w jej art. 8 ust. 2), z perspektywy systemowej ich wprowadzenie do Ordynacji jest zbędne. Jako że wynikają one wprost z Konstytucji, powinny determinować praktykę organów podatkowych nawet w przypadku, gdyby w ogóle nie zostały zapisane w Ordynacji.

A. In dubio pro tributario

Uwagi te odnoszą się zwłaszcza do bodaj najczęściej ostatnio dyskutowanej zasady *in dubio pro tributario*. Zgodnie z projektem Prezydenta²² klauzula ta miałaby mieć następujące brzmienie: „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Oznacza ona, że w przypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego należy mu nadać znaczenie najbardziej z możliwych sprzyjające podatnikowi.

Zasada ta jeszcze lepiej niż zasady zapisane obecnie w Ordynacji unaocznia znaczenie dwóch problemów zarysowanych we wcześniejszym punkcie.

Po pierwsze, nie da się udzielić konkretnej odpowiedzi na pytanie, w jakich okolicznościach mają miejsce „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa”. Tym samym nie ma możliwości postawienia organowi stosującemu prawo podatkowe zarzutu z tego powodu, iż w danym przypadku nie zastosował klauzuli *in dubio pro tributario*. Dotyczyłoby to oczywiście również sytuacji, gdyby organ podatkowy –

²² Propozycja nowego art. 2a Ordynacji.

choćby w wyniku zastosowania zasady profiskalnej wykładni prawa podatkowego²³ – doszedł do wniosku, iż w danym przypadku nie istnieją „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa”. Konsekwencje tego problemu można częściowo złagodzić poprzez zmianę brzmienia omawianej teraz zasady na następujące: „wątpliwości niedające się jednoznacznie usunąć na tle zebranego materiału dowodowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Taka treść omawianej zasady szerzej – i bardziej adekwatnie – definiowałaby „podatkowe domniemanie niewinności”. Ostatecznie jednak również w tym przypadku o istnieniu wątpliwości (lub ich braku) – a zatem o zastosowaniu zasady ogólnej – decydowałby organ stosujący w konkretnym przypadku prawo podatkowe.

Po drugie, **Trybunał Konstytucyjny jednoznacznie wskazuje, że już teraz zasada *in dubio pro tributario* – będąca pochodną szerszej wytycznej *nullum tributum sine lege*, zakazującej wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych²⁴ – wynika z polskiego porządku konstytucyjnego²⁵**. Organy podatkowe powinny zatem stosować ją bez względu na brzmienie Ordynacji. **Nieprzestrzeganie tej zasady wynika natomiast nie z braku przepisu ustawowego, lecz z niewystarczających standardów wykładni prawa podatkowego dokonywanej przez organy podatkowe (a czasem również przez sądy administracyjne)**. Wskazał na to sam Trybunał Konstytucyjny:

„Pomimo obowiązywania u.p.d.o.f. od ponad 20 lat, a o.p. – od ponad 15 lat, niektóre wątpliwości nie zostały do tej pory dostrzeżone w orzecznictwie, z kolei w wypadku tych, które zostały zauważone i wyjaśnione, **mamy do czynienia – wbrew zasadzie *in dubio pro tributario* – z rozstrzygnięciami na niekorzyść podatników**. Należy zaznaczyć, że wprowadzie budzące niekiedy daleko idące zastrzeżenia rozstrzygnięcia podejmowane przez organy podatkowe i sądy administracyjne w sprawach dotyczących rozważanego podatku dają się w istotnym stopniu usprawiedliwić niską jakością legislacyjną kwestionowanych przepisów prawnych, to jednak po raz kolejny konieczne wydaje się przypomnienie, iż **zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasne regulacje podatkowe należy interpretować na korzyść podatników**, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to trzeba opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązane do świadczeń

²³ Media alarmują o istnieniu bardzo silnych nacisków Ministerstwa Finansów na stosowanie tej właśnie zasady. Por. np. Ł. Zalewski, *Fiskus zmienia strategię. Celem ma być wykrywalność zaległości*, „Dziennik Gazeta Prawna”, s. B2, 11.12.2014 r.

²⁴ Znajdującej swoje bezpośrednie odzwierciedlenie w art. 217 Konstytucji, stanowiącym: „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

²⁵ Por. wyrok TK z dnia 13.09.2011 r., sygn. P 33/09, pkt III.6.

podatkowych, a nie orzekać *in dubio pro fisco*. Naruszenie wskazanej reguły interpretacyjnej doprowadziło do istotnego pogłębienia poziomu wadliwości badanej regulacji, gdyż wydaje się, że przynajmniej niektóre sporne kwestie można było rozstrzygnąć na korzyść podatników²⁶.

Uwagi te prowadzą do następujących wniosków: **skoro zasada *in dubio pro tributario* wynika z wymogów konstytucyjnych, stanowi ona podstawę systemu podatkowego bez względu na to, czy (i gdzie) zostanie zapisana w Kodeksie podatkowym. Przeszkodą jej stosowania w praktyce są natomiast nie brak przepisu ustawowego, lecz – jak trafnie wskazał Trybunał Konstytucyjny – niska jakość legislacji podatkowej i niewystarczająca kultura prawna organów stosujących tę legislację.**

Przeciwdziałanie niskiej jakości legislacji podatkowej utrudniającej realizację zasad ogólnych prawa podatkowego – a zwłaszcza wynikającej z art. 2 Konstytucji zasady zaufania obywateli do państwa i do stanowionego przezeń prawa (tzw. zasada lojalności państwa wobec obywateli) – wymaga przede wszystkim gruntownego **przeгляdu i naprawy całości szczególnego prawa podatkowego**, przy uwzględnieniu postulowanych dalej zasad **konsultacji projektów aktów prawnych dotyczących systemu podatkowego**.

Eliminacja drugiego problemu – niewystarczającej kultury prawnej organów stosujących prawo podatkowe – wymaga **działań informacyjno-szkoleniowych** Ministra Finansów, ewentualnie we współpracy z Prezesem Naczelnego Sądu Administracyjnego, zmierzających do upowszechnienia wiedzy o obowiązujących zasadach prawa podatkowego i sposobie ich stosowania. Przede wszystkim natomiast niezbędne jest **określenie mechanizmów zatrudniania, awansu i wynagradzania pracowników organów podatkowych**, które promowałyby – w przejrzysty sposób – ich wysokie standardy merytoryczne i etyczne. Działania takie, dotychczas zaniechywane, mają dla jakości stosowania prawa podatkowego znaczenie dużo większe niż rozszerzanie zakresu zasad ogólnych prawa podatkowego lub przemieszczanie ich z działu regulującego postępowanie podatkowe (jak ma to miejsce obecnie) do przepisów ogólnych. Obydwie te kwestie omawiane są szczegółowo w dalszej części Założeń.

²⁶ Wyrok TK z dnia 18.07.2013 r., sygn. SK 18/09, pkt III.7.1. Podkreślenie autora.

B. Klauzula obejścia prawa podatkowego

Uwagi dotyczące zasad ogólnych prawa podatkowego mają bardzo duże znaczenie również dla klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (tzw. klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego), jaką rząd planuje wprowadzić do Ordynacji w ramach projektu jej nowelizacji.

Przy tworzeniu Kodeksu podatkowego **należy wystrzegać się wprowadzania tej zasady do ewentualnego katalogu zasad ogólnych, ponieważ w warunkach polskich nie jest możliwe nadanie jej kształtu akceptowalnego konstytucyjnie.**

Wniosek ten wymaga szerszego rozwinięcia.

Kanonem prawa jest, że przy interpretacji umowy jako (cywilistycznej) czynności prawnej większą wagę należy przywiązywać do tego, „jaki był zgodny zamiar stron i cel umowy, aniżeli opierać się na jej dosłownym brzmieniu” (art. 65 § 2 Kodeksu cywilnego). Założeniu temu odpowiada art. 199a Ordynacji, który stanowi: „organ podatkowy, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności”. Według tego przepisu – którego zgodność z Konstytucją została potwierdzona przez Trybunał Konstytucyjny²⁷ – organy skarbowe uprawnione są do przyjęcia, że dana czynność prawna (lub ich sekwencja) ma charakter jedynie pozorny, a faktycznym celem działania podatnika jest uchylanie się od opodatkowania. Jeśliby wniosek o takiej intencji osoby dokonującej danej czynności prawnej znalazł wystarczające poparcie w materiale dowodowym zgromadzonym w sprawie, czynność ta nie wywoływałaby zamierzonych konsekwencji podatkowych i dawałaby organom skarbowym prawo wyciągnięcia wobec dokonującej jej osoby (osób) sankcji przewidzianych prawem podatkowym, karnym skarbowym i/lub prawem karnym.

Po pierwsze więc, **uchylanie się od opodatkowania – o ile stanowi jeden z czynów zabronionych – nie jest (i nie może być) zjawiskiem akceptowanym przez system podatkowy.** Po drugie, **rosnąca złożoność konstrukcji prawnych wykorzystywanych przy popełnianiu przestępstw i wykroczeń skarbowych rodzi coraz więcej wyzwań dla organów podatkowych.** Wyzwania te nie dotyczą jednak działań urzędów skarbowych ani urzędów kontroli skarbowej podejmowanych w ramach „zwykłych” postępowań podatkowych, lecz wynikających z Kodeksu karnego skarbowego²⁸. Podkreślić należy

²⁷ Wyrok z dnia 14.06.2006 r., sygn. K 53/05.

²⁸ Ustawa z dnia 10.09.1999 r., to jest Dz. U. 2013, poz. 186 ze zm.

bowiem, że na mocy art. 133 § 1 Kodeksu karnego skarbowego zarówno urzędy skarbowe, jak i inspektorzy kontroli skarbowej uprawnieni są do prowadzenia postępowania przygotowawczego karno-skarbowego. Jak jednak pokazują doświadczenia z wyłudzeniami zwrotów podatku VAT²⁹, organy skarbowe są nieprzygotowane do wypełniania swoich obowiązków w tym zakresie. Aby problem ten przezwyciężyć, **niezbędna jest zmiana relacji między kompetencjami urzędów skarbowych a kompetencjami urzędów kontroli skarbowej, a także wzmocnienie wywiadu skarbowego** (szerzej na ten temat w pkt IV.5).

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania przewidziana projektem nowelizacji Ordynacji oparta jest jednak na całkowicie innych założeniach. Projekt podejmuje co prawda próbę zdefiniowania tej klauzuli (projekt art. 119a): „unikaniem opodatkowania jest zastosowanie, w sposób zamierzony, sztucznej konstrukcji prawnej, której głównym celem było uzyskanie, nieprzewidzianej w przepisach prawa podatkowego oraz sprzecznej z celem i istotą tych przepisów, znacznej korzyści podatkowej przez podmiot tworzący lub współtworzący sztuczną konstrukcję prawną”, definicja ta pełna jest jednak paradoksów. Zakłada na przykład, że unikanie opodatkowania ma miejsce jedynie w przypadku działań prowadzących do uzyskania znacznej korzyści podatkowej³⁰. Uzyskanie mniejszej korzyści nie będzie więc stanowiło unikania opodatkowania według Ordynacji, nawet jeśli spełni przesłanki któregoś z przestępstw skarbowych. Co zdecydowanie ważniejsze, jako drugą z wymaganych przesłanek (obok konsekwencji w postaci znacznej korzyści podatkowej) projekt art. 119a Ordynacji określa zastosowanie „sztucznej konstrukcji prawnej”, przez którą należy rozumieć taką czynność prawną (lub czynności prawne), która „jest nadmiernie zawiła [...] oraz [...] nie ma treści ekonomicznej [...] i z tego powodu należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowana przez podmiot działający rozsądnie i zgodnie z prawem oraz kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi” (projekt art. 119c w zw. z art. 119b). Przesłanki „**nadmiernie zawiła konstrukcja prawna**”, „**podmiot działający rozsądnie**” i „**podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi**” są tak nieostre, że **wyraźnie naruszają zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji RP, oraz zasadę wolności działalności gospodarczej wyrażającą się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych (art. 22 Konstytucji).**

²⁹ Por np. raport ZPP pt. „Mechanizmy karuzelowe. Schemat działania oszustów, skutki dla Skarbu Państwa, indolencja państwa polskiego”, dostępny z <http://zpp.net.pl/>.

³⁰ Doprecyzowanie pojęcia „znaczna korzyść podatkowa” dokonane zostało w art. 119e projektu.

Najpewniej doprowadzą więc one do stwierdzenia niekonstytucyjności samej proponowanej definicji sztucznej konstrukcji prawnej i unikania opodatkowania w rozumieniu projektu nowelizacji. Trybunał Konstytucyjny kilkakrotnie powtarzał bowiem, że „jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki³¹”.

Co równie niepokojące, wykazanie zaistnienia tak niejasnych przesłanek przez organy podatkowe w konkretnych przypadkach byłoby niemożliwe. W konsekwencji, **ponieważ podatnikowi w sporze sądowo-administracyjnym z organem podatkowym dość łatwo byłoby wykazać, iż organ podatkowy nie udowodnił zaistnienia tych przesłanek, w przypadku wprowadzenia omawianych przepisów do Ordynacji doszłoby do masowego uchylania decyzji wydanych na podstawie tak skonstruowanej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.** Następstwem takiej sytuacji byłyby koszty, jakie musiałby ponieść budżet państwa (czyli podatnicy) w związku z prowadzeniem przez Ministra Finansów spraw na podstawie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, z nieskuteczną obroną tych decyzji przed sądami administracyjnymi i – później – wypłatą odszkodowań zasądzonych od Skarbu Państwa na rzecz podatników. Defekty klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mogliby też wykorzystywać oszuści podatkowi do – bardzo skutecznego, jak można się spodziewać – podważania skierowanych do nich decyzji opartych na klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Tym samym klauzula ta wywołałaby skutki dokładnie odwrotne do zamierzonych.

Prawną jakość klauzuli obejścia prawa podatkowego obniżają jeszcze bardziej inne przepisy projektu nowelizacji, zwłaszcza projekt art. 119f, który stanowi, że „przy opodatkowaniu należy odnosić się do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych oraz typowych konstrukcji prawnych oraz pomijać sztuczne konstrukcje prawne, jeżeli: 1) organ podatkowy udowodnił, że podatnik unikał opodatkowania oraz organ wykazał uzyskane w wyniku tego znaczne korzyści podatkowe; 2) organ podatkowy wykazał, że istnieje i jest możliwa do

³¹ Teza wyrażona w wyroku z 22.05.2002 r., sygn. K 6/02, utrwalona przez późniejsze orzecznictwo, ostatnio w wyroku z 08.12.2009 r., sygn. K 7/08.

zastosowania typowa konstrukcja prawna; 3) podatnik nie uprawdopodobnił, że istniały inne ważne względy lub istotne korzyści ekonomiczne lub biznesowe uzasadniające zastosowanie w okolicznościach konkretnej sprawy tej konstrukcji prawnej”. Wśród rozlicznych konsternujących wniosków, do jakich prowadzi ten przepis, można wskazać już ten, iż sztuczne konstrukcje prawne (nawet jeśli ich następstwem jest przestępstwo podatkowe) powinny być pomijane jedynie, jeżeli organ podatkowy udowodni wcześniej podatnikowi unikanie opodatkowania (oraz jeśli spełnione zostaną przesłanki 2 i 3). W innych przypadkach – a zatem, jak należy wnioskować, również w sytuacji zakazanego uchylania się od opodatkowania – stosowanie sztucznych konstrukcji prawnych (jak i abstrahowanie od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych) może – zgodnie z tym przepisem – mieć miejsce.

Ponadto odniesienie do „typowych konstrukcji prawnych” – zdefiniowanych (art. 119d projektu) przy użyciu tak niejasnych określeń jak „**najbardziej** odpowiednia konstrukcja prawna”, „**niezbędna** do uzyskania zamierzonego rezultatu gospodarczego”, „**rozsądnie** działający podmiot” – po pierwsze, wyraźnie podważa konstytucyjność również projektu art. 119f, a po drugie – i przede wszystkim – kieruje działania organów skarbowych na tory prawne, które mogą doprowadzić do skutecznego podważania ich działań przez oszustów podatkowych. Wykazanie przez organy podatkowe w sposób niezbity zaistnienia którejs z tych przesłanek będzie bowiem w praktyce niemożliwe.

Warto w tym kontekście raz jeszcze podkreślić, że Konstytucja zezwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, o ile działanie takie wypełnia znamiona któregoś z czynów zakazanych przez prawo karne lub prawo karne skarbowe, co musi zostać udowodnione przez właściwy organ w trakcie postępowania karno-skarbowego. Okoliczności takie jak istnienie bardziej typowej konstrukcji prawnej czy skala korzyści biznesowych z danej czynności prawnej (lub ich łańcucha) nie mają związku z tak rozumianymi przepisami przeciwko unikaniu opodatkowania. Niekonstytucyjność projektowanej normy obejścia prawa podatkowego nie wynika więc z niezgrabności pojęć ujętych w projekcie nowelizacji, lecz z samego celu tej normy. Celem tym jest przyznanie organom podatkowym uprawnienia do sprzeciwienia się sięganiu przez podatnika po dostępne mu – legalne – konstrukcje prawne z tego tylko powodu, że skorzystanie z tych konstrukcji prowadzi do opodatkowania niższego niż uznane za właściwe przez organ podatkowy.

O tym, że taki cel klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (norma obejścia prawa podatkowego) jest sprzeczny z powołanymi wcześniej przepisami Konstytucji, dobitnie

wypowiedział się już Trybunał Konstytucyjny³². Wersja normy obejścia prawa podatkowego zawarta w projekcie nowelizacji Ordynacji nie tylko nie zmienia tego celu w porównaniu z normą wcześniej uznaną za niekonstytucyjną³³, ale dodatkowo wyraża go w sposób jeszcze bardziej enigmatyczny. Warto w tym kontekście powtórzyć za Trybunałem Konstytucyjnym, że:

„podejmowane przez podatnika czynności pozostają [...] ważne nie tylko z punktu widzenia prawa cywilnego, ale w szerszym wymiarze stwierdzić można ich legalność o charakterze systemowym wobec braku normy prawnej zakazującej ich dokonywania. [...] Trzeba przy tym podkreślić konieczność jednoznacznego rozgraniczenia dwojakiemu rodzaju sytuacji. Jeden rodzaj to sytuacje, które opatrzyć można mianem «unikania opodatkowania», drugi zaś to sytuacje mieszczące się w kategorii «uchylania się od opodatkowania». Nie podejmując w tym miejscu [...] rozważań na temat rozbieżności definicyjnych, [...] przyjąć można, że o ile z unikaniem opodatkowania mamy do czynienia w przypadku podjęcia przez podatnika czynności prawnej zgodnej z prawem, o tyle uchylanie się od opodatkowania mieści w sobie element nielegalności, wiążący się z naruszeniem obowiązujących norm prawnych. Tym samym tylko w przypadku unikania opodatkowania rozważać można problem wyznaczania przez prawodawcę granic swobody podatnika w podejmowaniu tego rodzaju – podkreślić należy raz jeszcze – legalnych działań³⁴”.

W przypadku projektowanej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wspomniany przez Trybunał Konstytucyjny problem wyznaczania przez prawodawcę granic swobody podatnika w podejmowaniu legalnych działań potęgowany jest przez **znaczenie konstytucyjnego wymogu dążenia „do osiągnięcia maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie danego przepisu³⁵”**. Wymóg ten – który z

³² Wyrok z dnia z dnia 11.05.2004 r., sygn. K 4/03.

³³ Brzmiała ona: „Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku” (ówczesny art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej).

³⁴ Wyrok z dnia z dnia 11.05.2004 r., sygn. K 4/03, pkt III.1.4.

³⁵ Określenie użyte w powołanym orzeczeniu, pkt III.1.6. Jak w tym kontekście dodał TK, „Trybunał Konstytucyjny podkreślał w związku z tym, że zagrożenia takiej przewidywalności upatrywać można w trzech czynnikach. Po pierwsze, gdy przesłanki rozumienia (interpretacji) danego zwrotu niedookreślonego determinowane są elementami subiektywnymi. Im większe pole do zindywidualizowanej interpretacji danego pojęcia, tym większa też groźba nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jego podstawie. Po drugie, wykorzystywaniu zwrotów niedookreślonych powinna towarzyszyć konieczność nadania im takiej treści, która zagwarantuje jednolitość linii orzeczniczej (decyzji stosowania prawa). Po trzecie wreszcie, konieczne jest zapewnienie, iż ustalenie treści pojęć nieostrych zastosowanych w danej regulacji nie stanie się udziałem organów stosujących te przepisy, co prowadzić może w konsekwencji do niedozwolonego prawotwórstwa ze

całą pewnością nie może zostać spełniony z powodzeniem przez obecnie projektowane przepisy – ma szczególne znaczenie w systemie podatkowym takim jak polski, charakteryzującym się niską jakością stosowania prawa przez aparat skarbowy. W takim przypadku wymogi bezpieczeństwa prawnego wymuszają szczególną precyzję po stronie prawodawcy, aby ograniczyć niebezpieczeństwo tendencyjnego lub nieumiejętnego stosowania przepisów przez organy podatkowe. **W węższej perspektywie projektowana klauzula obejścia prawa stanowi całkowite zaprzeczenie wskazanych zasad, ponieważ przewidzenie wydanego na jej podstawie rozstrzygnięcia organu podatkowego jest niemożliwe. W szerszej perspektywie poczynione uwagi czynią ustanowienie normy obejścia prawa w zgodzie z Konstytucją niemal niemożliwym.** Warto w tym kontekście dodać, że konieczność ochrony jednostki – precyzją norm prawnych – przed arbitralnością aparatu państwa nie ma takiego znaczenia w państwach o wysokiej kulturze prawnej aparatu skarbowego. Dlatego argumentem usprawiedliwiającym klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania nie może być odwołanie do przykładów krajów najbardziej rozwiniętych cywilizacyjnie, gdzie często stanowi ona element prawa podatkowego.

Nie są jej też w stanie konstytucyjnie usprawiedliwić ani przewidziana projektem nowelizacji instytucja opinii zabezpieczających (projekt art. 119h i nast.), ani pomysł stworzenia doradczo-opiniodawczej Rady do Spraw Unikania Opodatkowania, w skład której wchodziłoby głównie sędziowie NSA i naukowcy, a której zadaniem ma być „opiniowanie zasadności zastosowania art. 119f w indywidualnych sprawach” (projekt art. 119p i nast.). Żadna z tych dwóch instytucji (a zwłaszcza opinie Rady do Spraw Unikania Opodatkowania, ze względu na ich niewiążący charakter) nie jest bowiem w stanie ograniczyć nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na podstawie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zawartej w projekcie nowelizacji Ordynacji.

Powyższa analiza prowadzi do następujących wniosków: **zapisanie w Kodeksie podatkowym klauzuli przeciwdziałania unikaniu opodatkowania nie zmniejszy skali uchylania się od opodatkowania, ponieważ to nie jej brak stanowi jego przyczynę. Skutecznie przeciwdziałać temu procederowi może jedynie lepsze przygotowanie – organizacyjne, merytoryczne i finansowe – organów utworzonych w celu zwalczania uchylania się od opodatkowania i taka reforma poszczególnych ustaw podatkowych, aby maksymalnie ograniczyć luki prawne ułatwiające unikanie opodatkowania.**

strony tych organów”. Żaden z tych trzech warunków nie jest spełniany przez projekt klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Zwłaszcza w brzmieniu przewidzianym projektem nowelizacji Ordynacji klauzula obejścia prawa podatkowego prowadziłyby do nieprzewidywalnych rozstrzygnięć organów podatkowych, a w dalszej perspektywie wywołałyby dodatkowo konieczność poniesienia znacznych wydatków budżetowych związanych z wydawaniem (uchylanych następnie przez sądy) decyzji wymiarowych, odszkodowań od Skarbu Państwa, wydawania opinii zabezpieczających oraz funkcjonowania Rady do Spraw Unikania Opodatkowania. Spowodowałyby też dodatkowe koszty i frustracje po stronie uczciwych podatników, jeśli organy podatkowe zaczęłyby im zarzucać – co nietrudno przewidzieć – unikanie opodatkowania z tego tylko powodu, że skorzystali oni z konstrukcji prawnej co prawda prawnie dopuszczalnej, lecz podatkowo dla nich bardziej korzystnej niż ta uznana przez organ podatkowy za „typową”.

4. Karta Rzetelnego Podatnika

Do przepisów ogólnych należy wprowadzić też regulacje dotyczące tzw. Karty Rzetelnego Podatnika (dalej: Karta), a zwłaszcza te normujące sposób ubiegania się o nią oraz utraty prawa do niej, a także wynikające z niej dla podatnika uprawnienia³⁶. Za punkt wyjścia najlepiej przyjąć propozycje Ministerstwa Gospodarki (bazujące z kolei na doświadczeniach krajów rozwiniętych gospodarczo)³⁷. Zgodnie z nimi uzyskanie Karty „następowałyby z 1. dniem danego roku kalendarzowego i obligowałyby do spełnienia podstawowego wymogu, mianowicie rozpoczęcia prowadzenia i bieżącego udostępnienia organom podatkowym ksiąg podatkowych i dowodów księgowych prowadzonych przez podatnika w formie elektronicznej. W tym celu wykorzystana mogłaby być, zaproponowana w projekcie założeń do nowelizacji ustawy «Ordynacja podatkowa» ujednolicona edytowalna forma elektroniczna ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, w której podatnicy będą zobowiązani przekazywać dane na żądanie organu podatkowego³⁸”. Warto dodać, że do tego rodzaju elektronicznego udostępniania dowodów księgowych powinien zostać wykorzystany Portal Podatkowy Ministra Finansów. Z dalszych trafnych postulatów Ministerstwa Gospodarki warto też przytoczyć ten, aby „pełne prawo korzystania z «dobrodziejstwa» Karty rzetelny podatnik nabył po upływie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku nieobjętego Kartą, to jest po upływie przedawnienia

³⁶ Oczywiście w takim przypadku konieczne byłoby w pierwszej kolejności zdefiniowanie w słowniczku Ordynacji pojęcia „rzetelny podatnik”.

³⁷ Dokument pt. „Nowa ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji z dnia 11 kwietnia 2014 r.”, s. 19-22, dostępny na <http://piechocinski.blog.onet.pl/files/2014/04/Nowa-Ordynacja-podatkowa.pdf>.

³⁸ Tamże, s. 20.

zobowiązań podatkowych powstałych przed uzyskaniem uprawnień wynikających z Karty. Należałoby również przewidzieć możliwość pozbawienia Karty, jeśli zachowania podatnika po otrzymaniu Karty przestałyby odpowiadać wymaganiom, ze względu na spełnienie których Karta została wydana³⁹”.

Liczne zagadnienia związane z Kartą wymagają dalszej szczegółowej analizy. Dotyczy to zarówno przesłanek jej uzyskania, jak i utraty, gwarancji, iż instytucja ta nie przyczyni się do stygmatyzacji podatników nieposiadających Karty, a także zakresu uprawnień z niej wynikających. Pierwsza z tych kwestii (uzyskanie Karty) wiąże się z bardzo ograniczoną możliwością zastosowania przesłanki proponowanej przez Ministerstwo Gospodarki (transparentność księgową) wobec dużych podatników, działających na podstawie rozbudowanych systemów księgowych. W ich przypadku lepszym rozwiązaniem niż transparentność księgową byłoby uwarunkowanie uzyskania karty od dokonania audytu (w sposób zbliżony do celnych procedur AEO). Kolejna kwestia dotyczy zakresu działań, innych niż przejrzystość księgową względem organów podatkowych, wymaganych od podatnika dla zachowania wymogu rzetelności. Wybór najbardziej oczywisty – wymóg działalności zgodnej z przepisami prawa podatkowego – zrodzi problem zdefiniowania „drobnych uchybień”, które nie powinny pozbawiać podatnika statusu „rzetelnego”.

Ponadto, ponieważ z natury omawianej instytucji precyzyjne określenie przesłanek nabycia i utraty prawa do Karty nie będzie możliwe, istotną kwestią stanie się monitorowanie przez omawianą dalej Radę do Spraw Dobrego Systemu Podatkowego sposobu stosowania przepisów dotyczących Karty przez organy podatkowe. Niezwykle istotne będzie też monitorowanie przez nią bezpieczeństwa informatycznego Portalu Podatkowego Ministra Finansów, za pomocą której byłyby ujawniane organom podatkowym informacje podatkowe. Uruchomienie tej funkcjonalności powinno nastąpić dopiero wtedy, gdy zagwarantowana zostanie ich pełna poufność.

Dalszej analizie wymaga także zakres uprawnień wynikających z posiadania Karty. Na pewno powinna ona pozwalać na bardziej odformalizowaną i przyjazną podatnikowi niż w modelu wyjściowym procedurę postępowania podatkowego oraz kontroli skarbowej (dotyczy to również wysokości możliwych sankcji karno-skarbowych). Wobec posiadaczy Karty należy zaostrzyć limity kontroli, o których mowa w art. 83 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, poprzez wskazanie, że kontrola skarbową (przy jednoczesnym, omawianym dalej, założeniu zniesienia kontroli podatkowej) nie powinna w stosunku do posiadacza Karty

³⁹ Tamże.

trwać dłużej niż $\frac{1}{4}$ limitu rocznego określonego ustawą⁴⁰. Ułatwienie tego rodzaju byłoby zwłaszcza usprawiedliwione ułatwionym zdalnym dostępem organu kontrolnego do ksiąg podatkowych podatnika. Ułatwienia mogą też przewidywać prawo do doradztwa i pomocy merytorycznej ze strony organów podatkowych (wzorem w tym zakresie powinna być instytucja asystenta podatnika, przewidziana w projekcie ustawy o administracji podatkowej⁴¹), określając jednocześnie tym ostatnim terminy i zasady udzielania tego rodzaju pomocy w sposób maksymalnie przyjazny podatnikowi. Istotnym udogodnieniem tego rodzaju powinna być możliwość skorzystania ze szczególnego trybu wiążącego potwierdzenia, że dokonane przez podatnika konkretne rozliczenia podatkowe są prawidłowe. Potwierdzenie to stanowiłoby szczególną kategorię indywidualnej interpretacji podatkowej. Zwracając się z wnioskiem o nią, podatnik przedstawiałby organowi podatkowemu za pośrednictwem Portalu Podatkowego pytania dotyczące konkretnego zdarzenia rodzącego skutki podatkowe, wraz ze wskazaniem dokumentacji dotyczącej tego zdarzenia. Organ podatkowy byłby obowiązany w określonym czasie wskazać prawidłowy sposób rozliczenia skutków podatkowych tego zdarzenia. Podatnik, który skorzystałby z tej możliwości i zastosowałby się do wskazówek organu podatkowego, zyskiwałby ochronę prawną (np. w zakresie braku obowiązku wpłacania ewentualnych odsetek od zaległości podatkowych oraz sankcji karnoskarbowych). Do uprawnień wynikających z posiadania Karty można też dodać przyspieszenie terminu zwrotu podatku oraz prawo do odroczenia terminu składania deklaracji.

Ze względu na wymogi konstytucyjne – zwłaszcza równość opodatkowania – należy natomiast podejść ostrożnie do uprawnień o charakterze materialno-prawnym. Choć pewne udogodnienia dotyczyć mogą np. takich zagadnień materialno-prawnych jak terminy wymagalności zobowiązania oraz wysokość odsetek od zaległości, nie powinny one znacząco odbiegać od rozwiązań bazowych, przewidzianych dla wszystkich podatników. Wyjątkiem od tej zasady, to jest istotnym przywilejem posiadacza Karty o charakterze materialno-prawnym, powinno być znaczące skrócenie (np. o połowę) terminu przedawnienia zobowiązań

⁴⁰ Zgodnie z art. 83 ust. 1 tej ustawy „Czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać:

- 1) w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców – 12 dni roboczych;
- 2) w odniesieniu do małych przedsiębiorców – 18 dni roboczych;
- 3) w odniesieniu do średnich przedsiębiorców – 24 dni roboczych;
- 4) w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców – 48 dni roboczych”.

⁴¹ Wersja z dnia 18.02.2015 r., dostępna na <http://legislacja.rcl.gov.pl>, art. 18. Wymagałoby to oczywiście istotnej zmiany zakresu zastosowania tej instytucji, ponieważ według propozycji rządu dostępna byłaby ona jedynie dla mikroprzedsiębiorców przez pierwszych 18 miesięcy ich działalności gospodarczej.

podatkowych, co byłoby usprawiedliwione podstawowym dla Karty założeniem stałego wglądu organów podatkowych w księgi podatkowe posiadacza Karty.

5. Uwagi uzupełniające

Obecnie przepisy ogólne Ordynacji regulują szereg zagadnień szczegółowych (np. dotyczących formy deklaracji podatkowych – art. 3a-3d), doręczeń pism (art. 3e) czy identyfikacji podatników na Portalu Podatkowym (art. 3f) albo obliczania terminów (art. 11-12). Większość tych przepisów dotyczy postępowania podatkowego, a ich niewielka część – zobowiązań podatkowych. Powinny one więc – jak szczegółowo będzie o tym mowa dalej – zostać przeniesione do działów poświęconych tym zagadnieniom, a nie – jak obecnie – być dopisywane do przepisów ogólnych. Tego rodzaju **błędy systemowe** charakteryzują zresztą całą Ordynację w jej obecnym brzmieniu, czego wymowny przykład stanowi wyłączenie poza regulację dotyczącą postępowania podatkowego zagadnień nierozzerwalnie związanych z postępowaniem podatkowym (por. poniżej) lub zamieszczenie w części ustawy poświęconej organom podatkowym i ich właściwości (Dział II) uregulowań dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 14a-14p).

III. Zobowiązania podatkowe

Dział poświęcony **zobowiązaniom podatkowym** powinien normować następujące zagadnienia:

- powstanie zobowiązania podatkowego;
- wykonanie zobowiązania podatkowego (wygaśnięcie efektywne);
- inne niż wykonanie wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (wygaśnięcie nieefektywne);
- nadpłata i zwrot podatku.

1. Powstanie zobowiązania podatkowego

Przepisy dotyczące powstania zobowiązania podatkowego powinny w pierwszej kolejności wskazywać **zdarzenie określone ustawą lub decyzją administracyjną jako tytuł prawny powstania zobowiązania podatkowego**⁴². Przepis tego samego artykułu powinien określać przesłanki wydania decyzji wymiarowej, czyniąc to w sposób bardziej logiczny i spójny, niż ma to miejsce obecnie. Może on również zawierać uregulowanie dotyczące sensu zwrotu „rok podatkowy”, w kontekście jego znaczenia dla zobowiązań podatkowych (na bazie obecnego art. 11 Ordynacji).

Ponadto, inaczej niż teraz, reguły dotyczące deklaracji podatkowych (por. art. 21 § 2 i 5 Ordynacji) oraz kontroli prawidłowości samoobliczania podatkowego (por. art. 21 § 3-4), wykraczające poza określenie samego tytułu prawnego takiej decyzji, powinny stanowić materię odrębnych jednostek redakcyjnych wchodzących w skład innego działu ustawy, poświęconego postępowaniu podatkowemu.

Wśród omawianych teraz przepisów powinna znaleźć się natomiast regulacja dotycząca **odstąpienia od dokonywania nieekonomicznego wymiaru podatku** (jako ustawowa podstawa niepowstania zobowiązania podatkowego mimo spełnienia bazowych przesłanek jego powstania), do zastosowania w sytuacji gdy: 1) kwota zaległości podatkowej nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym lub 2) podatnik zmarł, nie pozostawiwszy żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 5000 zł, i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu

⁴² Dzisiejsza regulacja w tym zakresie (art. 21 § 1 Ordynacji) jest myląca, gdyż wskazuje na moment, a nie na tytuł powstania zobowiązania podatkowego.

terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej⁴³. W takich przypadkach w ogóle nie powinno dochodzić do powstania zobowiązania podatkowego. Usankcjonowanie tej konsekwencji wyeliminowałoby konieczność ponoszenia przez aparat skarbowy kosztów działań (np. udzielania ulg podatkowych) w sprawach, w których wymiar podatku jest nieekonomiczny.

Redakcja – związanej nierozzerwalnie z powstaniem zobowiązania podatkowego – materii przepisów dotyczących **szacowania podstawy opodatkowania i strat uprawniających do ulg podatkowych** powinna mocniej i logiczniej wiązać się z przedmiotem omawianego działu, to jest ze zobowiązaniami podatkowymi. Obecne uregulowania tej materii (art. 23-24 Ordynacji) błędnie kładą bowiem nacisk na kwestie proceduralne zamiast na aspekt materialno-prawny.

Do tej grupy przepisów powinny też zostać przeniesione te, które dotyczą powstania zobowiązania podatkowego, a obecnie znajdują się w innych częściach Ordynacji⁴⁴.

2. Efektywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego

Przepisy dotyczące efektywnego wykonania zobowiązania podatkowego powinny obejmować reguły dotyczące **zapłaty podatku** jako podstawowej formy wykonania zobowiązania podatkowego (w tym pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta⁴⁵ albo zapłaty przez osobę trzecią), a także substytucyjne względem zapłaty formy wykonania zobowiązania podatkowego: **potrącenie, zaliczenie nadpłaty**⁴⁶ oraz **przeniesienie własności** rzeczy lub praw majątkowych (w tym nabycie spadku przez wierzyciela podatkowego) w zamian za zaległość podatkową⁴⁷.

⁴³ Obecnie organ podatkowy może w takich przypadkach udzielić ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (art. 67d § 1 pkt 2 i 4 Ordynacji).

⁴⁴ Np. jej art. 63 regulujący zaokrąglenie podstaw opodatkowania i kwot podatków. To samo dotyczy art. 68 i 69 Ordynacji, normujących przedawnienie prawa do wymiaru zobowiązania podatkowego, czyli materii dotyczącej w istocie prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Włączenie przepisów o przedawnieniu prawa do wymiaru zobowiązania podatkowego do rozdziału poświęconego powstaniu zobowiązań podatkowych wymagałoby przeniesienia tam również przepisów dotyczących zawieszenia biegu przedawnienia spowodowanego wystąpieniem o pomoc prawną do organów państw obcych (obecnie art. 70a) i wprowadzenia do rozdziału dotyczącego innych niż wykonanie trybów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego normy pozwalającej na stosowanie przepisów dotyczących zawieszenia biegu przedawnienia również do przedawnienia zobowiązania podatkowego.

⁴⁵ W przypadku pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta podatnik w istocie wykonuje ciężące na nim zobowiązanie podatkowe.

⁴⁶ Materia regulowana obecnie przez art. 76-76a Ordynacji.

⁴⁷ Obecnie art. 66 Ordynacji.

Następnie unormowane powinny zostać sposoby wykonania zobowiązania podatkowego i jego terminy, przy uwzględnieniu specyfiki każdej z powyższych form wykonania zobowiązania podatkowego⁴⁸.

Unormowania rozdziału dotyczącego wykonania zobowiązań podatkowych powinny także regulować **zasady odpowiedzialności⁴⁹ podatnika, płatnika, inkasenta, następców prawnych⁵⁰ i osób trzecich⁵¹, zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych⁵², terminów wymagalności zobowiązań podatkowych⁵³, zaległości podatkowych⁵⁴ oraz odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej⁵⁵.**

Zwłaszcza ta ostatnia grupa przepisów wymaga modyfikacji czyniących system podatkowy bardziej przyjaznym zobowiązany. Zmiany powinny dotyczyć np. **wyłączenia możliwości naliczania odsetek za zwłokę podczas trwania postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.** Jeśli bowiem postępowanie to wszczęte zostało zasadnie, kończące je rozstrzygnięcie określi stosowną sankcję, a zatem dodatkowa uciążliwość – w postaci odsetek za zwłokę – będzie zbędna. Tym bardziej naliczanie odsetek za zwłokę nie powinno mieć miejsca, kiedy postępowanie w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe wszczęte zostało bezzasadnie.

Przepisy dotyczące **zabezpieczenia** powinny przewidywać jego wygaśnięcie z mocy prawa, jeśli uchylona zostaje podstawa (tytuł) zabezpieczenia. Uregulowanie tego rodzaju jest niezbędne zwłaszcza po to, aby możliwe było wykreślenie hipoteki przymusowej⁵⁶ z księgi wieczystej w przypadku uchylenia decyzji wymiarowej w postępowaniu odwoławczym i przekazaniu sprawy do ponownego rozpoznania. W chwili obecnej brak jest podstawy prawnej dla działania podatnika zmierzającego do wykreślenia hipoteki przymusowej w takiej

⁴⁸ Materia ta, w sposób mało spójny, regulowana jest obecnie przez art. 60-62a (w odniesieniu do wygaszenia zobowiązania poprzez zapłatę podatku), art. 64 i 65 (w odniesieniu do potrącenia), art. 76-80 (w odniesieniu do nadpłat i zwrotu podatku), art. 66 (w odniesieniu do przeniesienia własności).

⁴⁹ W chwili obecnej niektóre przepisy zamieszczone w rozdziale poświęconym odpowiedzialności podatnika, płatnika i inkasenta nie dotyczą tego zagadnienia, lecz wymogów istotnych z perspektywy nie zobowiązań podatkowych, ale postępowania podatkowego. Chodzi o art. 31 i 32 Ordynacji. Z kolei niektóre uregulowania istotne z perspektywy zasad odpowiedzialności zamieszczono błędnie w innym rozdziale działu poświęconego zobowiązaniom podatkowym (art. 91-92 określające zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe).

⁵⁰ Następstwo prawne regulowane jest obecnie (niefortunny jako zagadnienie niezwiązane przede wszystkim z odpowiedzialnością podatkową) w art. 93-106 Ordynacji.

⁵¹ Zagadnienie obecnie regulowane w art. 107-118 Ordynacji, w sposób niefortunny oderwany od innych przepisów Ordynacji dotyczących odpowiedzialności solidarnej (tj. art. 91-92).

⁵² Obecnie art. 33-46, 119 Ordynacji.

⁵³ Obecnie określanych, w oderwaniu od kontekstu systemowego, terminami płatności podatku – art. 47 Ordynacji.

⁵⁴ Obecnie art. 51-52 Ordynacji.

⁵⁵ Obecnie art. 53-58 Ordynacji.

⁵⁶ Regulowanej obecnie w art. 35 Ordynacji.

sytuacji, mimo iż nie istnieje też podstawa zabezpieczenia. Analogiczna uwaga dotyczy luki wśród przesłanek wykreślenia zastawu skarbowego z rejestru⁵⁷.

Ponadto, ponieważ zabezpieczenie – jeśli następuje wobec przedsiębiorców – w praktyce często paraliżuje działalność gospodarczą, należy określić skrócony termin na rozpatrzenie przez organ wyższego stopnia odwołania od decyzji o zabezpieczeniu wydanej wobec przedsiębiorcy oraz określić (możliwie krótki) termin na rozstrzygnięcie skargi w tej sprawie przez sąd administracyjny. Niedochowanie któregokolwiek z tych terminów powinno skutkować wygaśnięciem decyzji o zabezpieczeniu. Przepis ten powinien zostać przy tym wprowadzony albo do Kodeksu podatkowego, albo – co byłoby bardziej uzasadnione ze względów systemowych – do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Unormowania dotyczące **zabezpieczenia na majątku osób trzecich** (w tym następców prawnych) powinny zostać lepiej dostosowane do zakresu odpowiedzialności podatkowej tych osób. W chwili obecnej niedostatki takiego dostosowania przejawiają się zwłaszcza brakiem powiązania pomiędzy dopuszczalnością objęcia hipoteką przymusową nieruchomości osób a uprzednim stwierdzeniem ich odpowiedzialności podatkowej (art. 34 § 1 Ordynacji). Ustawa powinna zatem jednoznacznie wskazywać, iż zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych na majątku osób trzecich może być dopuszczalne jedynie po wydaniu przez organ podatkowy decyzji ustalającej odpowiedzialność podatkową tych osób. Ponadto uchylene decyzji ustalającej odpowiedzialność podatkową osoby trzeciej powinno z mocy prawa prowadzić do wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu w stosunku do tej osoby.

W obecnym stanie prawnym zbyt szeroki jest też **zakres odpowiedzialności solidarnej członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji** (jedyny warunek tej odpowiedzialności stanowi to, by egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna)⁵⁸. Odpowiedzialność tych osób powinna zostać dostosowana do (węższego) rozumienia wymogu „niewykonywania wymagalnych zobowiązań pieniężnych” (czyli przesłanek ogłoszenia upadłości), użytego w art. 11 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego⁵⁹.

⁵⁷ Art. 42a obecnej Ordynacji oraz art. 46h projektu nowelizacji Ordynacji.

⁵⁸ Obecnie art. 116 § 1 Ordynacji.

⁵⁹ Ustawa z dnia 28.02.2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze, Dz. U. 2003, Nr 60, poz. 535 ze zm.

3. Nieefektywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego

Przepisy regulujące inne niż wykonanie tryby wygaśnięcia zobowiązania podatkowego powinny normować przedawnienie zobowiązania podatkowego⁶⁰ i nową kategorię redukcji zobowiązania podatkowego.

W regułach dotyczących **przedawnienia** należy przede wszystkim wyeliminować możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek dokonania zabezpieczenia na majątku podatnika. Obecnie wyrażone w przepisach Ordynacji założenie, iż zabezpieczenie może zawieszać termin przedawnienia zobowiązania⁶¹, sprzeczne jest bowiem z istotą instytucji zabezpieczenia, którą stanowi akcesoryjność względem wierzytelności głównej. Tym samym aktualny stan prawny narusza art. 64 ust. 2 Konstytucji, zgodnie z którym „własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej”⁶², ponieważ odbiega od zasady, że zabezpieczenie ma ułatwić zaspokojenie wierzyciela przez okres istnienia wierzytelności. Nie powinno natomiast modyfikować istoty samego zobowiązania podatkowego, którego element stanowi termin przedawnienia.

Ponadto, jak zasygnalizowano wcześniej, **należy wykreślić wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe z katalogu zdarzeń zawieszających bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego**⁶³. W tym kontekście warto dodać, że zawieszenie przez tę okoliczność biegu terminów przedawnienia stanowi jaskrawe odstępstwo od zasady wyrażonej w Ordynacji, zgodnie z którą wszczęcie postępowania podatkowego nie skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ponadto wyeliminowanie zawieszenia biegu terminu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe powinno skutecznie przeciwdziałać nagminnej obecnie praktyce wszczynania postępowań w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenia skarbowe pod koniec biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w celu z jednej strony zawieszenia biegu tego terminu, a z drugiej powiększenia wartości naliczanych odsetek za zwłokę.

⁶⁰ Obecnie art. 70-71 Ordynacji.

⁶¹ Obecnie art. 70 § 6 ust. 4-5 i art. 70 § 7 ust. 4-5.

⁶² W odniesieniu do skrajnego przypadku całkowitego wyłączenia przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym naruszenie art. 64 ust. 2 Konstytucji stwierdzone zostało przez Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 8.10.2013 r., sygn. SK 40/12.

⁶³ Obecnie art. 70 § 6 ust. 1 Ordynacji.

Konieczna jest też modyfikacja obecnej reguły Ordynacji (art. 70 § 4), zgodnie z którą **bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego**, nawet jeśli następnie okazałoby się, iż zastosowanie to nastąpiło wadliwie, czyli sprzecznie z prawem. Podstawowe wymogi zasady praworządności zapisanej w art. 7 Konstytucji nakazują, by zastosowanie środka egzekucyjnego sprzecznie z prawem nie wywoływało konsekwencji materialno-prawnych po stronie podatnika, to jest aby nie przerywało biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Obecnie do kategorii nieefektywnego wygaśnięcia zobowiązań podatkowych należy także zaliczyć **ulgi i zwolnienia indywidualne**. Wydawać się może, iż kategoria ta uelastycznia prawo podatkowe, dając podatnikom w trudnej sytuacji nadzieję na ograniczenie zobowiązań podatkowych, co może przekładać się na utrzymanie miejsc pracy, które w innym przypadku uległyby redukcji w wyniku procedury upadłościowej zainicjowanej przez organy skarbowe. Jedna i druga korzyść jest jednak złudna. Po pierwsze, z perspektywy prawidłowego działania obrotu gospodarczego rozwiązaniem racjonalniejszym niż utrzymywanie w nim niewypłacalnych podmiotów jest uproszczenie procedur upadłościowych, pozwalających podatnikowi „zacząć od nowa” po ogłoszeniu upadłości. Po drugie, dyskrecjonalne ulgi i zwolnienia indywidualne pozostają w bardzo niejednoznacznej relacji z zasadami powszechności opodatkowania i konieczności podatku, wyrażonymi w art. 84 Konstytucji RP („każdy ma obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”)⁶⁴. Oznaczają one bowiem, iż niektórzy podatnicy mogą zostać wyłączeni spod opodatkowania na podstawie ogólnych przesłanek pozostawiających organom podatkowym olbrzymi – i praktycznie niekontrolowalny sądowo – zakres władzy dyskrecjonalnej. To rodzi różnego rodzaju niebezpieczeństwa nadużyć, arbitralności i korupcji, które nie powinny mieć miejsca.

Dlatego należy zasadniczo przeformułować instytucje indywidualnych zwolnień z obowiązku pobrania podatku (obecnie art. 22 § 2 Ordynacji), indywidualnych odroczeń materialno-prawnych terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego (obecnie art. 48, 49 Ordynacji), indywidualnych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (art. 67a-67e Ordynacji) oraz zwrotu nadwyżki wpłaconych kwot zaliczek (art. 77a, o ile nie zachodzą okoliczności przewidziane obecnym art. 22 § 2a).

Wszystkie one powinny zostać zastąpione dwiema kategoriami **redukcji zobowiązania podatkowego**: powszechną i indywidualną. W obydwu przypadkach za

⁶⁴ Stanowi ona także emanację zasady równości wobec prawa, zapisanej w art. 32 ust. 1 Konstytucji („Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”).

redukcją powinien przemawiać istotny interes publiczny, a jej przesłanki należy określić na tyle jednoznacznie, aby znacząco ograniczyć zakres uznania administracyjnego. Jedyne do tych właśnie przypadków należałoby ograniczyć uprawnienie organu podatkowego do zmiany decyzji ostatecznej w trybie obecnie przewidzianym przez art. 253 i 253a Ordynacji⁶⁵.

Uprawnienie do **powszechnej redukcji zobowiązań podatkowych** powinno przysługiwać Ministrowi Finansów i obejmować dzisiejsze uprawnienie do zaniechania poboru podatków i zwolnienia z obowiązku pobierania podatków (art. 22 Ordynacji). Skorzystanie przez Ministra Finansów z tego rodzaju uprawnienia do nieefektywnego wygaszania zobowiązań podatkowych w każdym przypadku powinno wymagać wydania rozporządzenia i następować wyłącznie w sytuacjach, w których za zaniechaniem lub zwolnieniem przemawia ważny interes publiczny (np. wsparcie osób poszkodowanych na skutek klęski żywiołowej). Analogicznie unormowane powinno zostać upoważnienie Ministra Finansów do udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Ulgi również powinny bowiem w każdym przypadku wynikać z aktu powszechnie obowiązującego i być uzasadnione ważnym interesem publicznym. Także uprawnienie Ministra Finansów do przedłużania materialno-prawnych terminów przewidzianych prawem podatkowym (obecnie art. 50 Ordynacji⁶⁶) powinno zostać ograniczone jedynie do sytuacji, kiedy przemawia za tym ważny interes publiczny.

Z kolei przypadki, w których obecnie istnieje możliwość zastosowania przez organ podatkowy ulg, ponieważ: 1) istnieje uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne albo 2) kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym (art. 67d § 1 pkt 1 i 3 Ordynacji), powinny zostać ujęte w kategorię odrębnego tytułu prawnego uzasadniającego wygaszenie zobowiązania podatkowego, określanego jako **indywidualna redukcja zobowiązania podatkowego**. Taka indywidualna redukcja powinna być stosowana z urzędu lub na wniosek, jeśli wnioskodawca nie przyczynił się celowo do zaistnienia przesłanek redukcji.

Zwolnienie z zapłaty niewspółmiernie wysokiej raty podatku powinno zostać zastąpione ograniczeniem poboru rat podatku w warunkach określonych dzisiaj w art. 22 § 2

⁶⁵ Co uzupełniałoby brzmienie art. 253b Ordynacji, który nie pozwala na uchylenie ani zmianę decyzji ostatecznej, choćby przemawiał za tym interes publiczny lub ważny interes podatnika, jeśli decyzja ta dotyczy ustalenia albo określenia wysokości zobowiązania podatkowego, odpowiedzialności podatkowej płatników lub inkasentów, odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, określenia wysokości należnych odsetek za zwłokę, odpowiedzialności spadkobiercy lub też określa wysokość zwrotu podatku.

⁶⁶ Ponieważ terminy mogą mieć charakter materialno-prawny (zobowiązania podatkowe) albo proceduralny (postępowanie podatkowe), konieczne jest rozważenie odpowiedniej zmiany przepisów znajdujących się w Działach Ordynacji poświęconych obydwu tym zagadnieniom.

pkt 2 Ordynacji, a unormowanie w tym zakresie zsynchronizowane z obecnym § 2a tego przepisu, przewidującym ograniczenie poboru zaliczek na podatek.

4. Nadpłata i zwrot podatku

Obecnie przepisy dotyczące nadpłat zawierają dużą liczbę wzajemnych odesłań niepotrzebnie komplikujących sposób uregulowania tego zagadnienia. Przepisy Kodeksu podatkowego powinny odejść od tego sposobu normowania zagadnienia nadpłat, określając w pierwszej kolejności zakres podmiotów określających i stwierdzających⁶⁷ nadpłatę oraz moment jej powstania (w tym szerzej omawiany dalej przypadek, kiedy nadpłata jest konsekwencją orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej), zakazy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty i wygaśnięcia prawa do żądania stwierdzenia nadpłaty⁶⁸. Powinny też one regulować zwrot nadpłaty, w tym wynikającej z zaliczek⁶⁹.

W przypadku zwrotu nadpłaty powstałej wskutek wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej lub Trybunału Konstytucyjnego podatnik (płatnik, inkasent) powinien mieć prawo do wystąpienia z wnioskiem o jej zwrot nawet wówczas, gdy zobowiązanie podatkowe wygasło na skutek upływu terminu przedawnienia. Regulacja taka jest niezbędna zarówno dla zapewnienia poszanowania zasady efektywności prawa unijnego (czyli jednego z podstawowych obowiązków Polski wynikających z członkostwa w Unii Europejskiej), jak i dla zagwarantowania realizacji zasad konstytucyjnych: zaufania obywateli do państwa i do stanowionego przezeń prawa (tzw. zasada lojalności państwa wobec obywateli – art. 2 Konstytucji) oraz zasady praworządności (art. 7 Konstytucji). Wszystkie te zasady łamie pozbawienie prawa do żądania zwrotu nadpłaty podatników, wyłącznie na skutek uchybień leżących po stronie państwa wynikłych z nieprawidłowej legislacji bądź stosowania prawa.

W omawianej teraz jednostce redakcyjnej Kodeksu podatkowego zawrzeć też należy przepisy systematyzujące unormowania dotyczące zwrotu podatku. Umieszczenie unormowań dotyczących tej materii w jednym rozdziale z przepisami dotyczącymi nadpłat wynika ze zbliżonego charakteru i sensu obydwu tych instytucji, które łączy brak podstawy prawnej zobowiązania podatkowego (albo ponieważ podstawa taka nigdy nie istniała, albo ponieważ w pewnym momencie przestała istnieć). Rozwiązanie takie pasowałoby do obecnie

⁶⁷ Należy też ujednoclić stosowaną w tym zakresie terminologię poprzez przyjęcie, że podatnik wykazuje kwotę nadpłaty, organ podatkowy stwierdza natomiast kwotę nadpłaty.

⁶⁸ Obecnie art. 79 Ordynacji.

⁶⁹ Obecnie art. 76b-78 Ordynacji.

obowiązującego (art. 76b Ordynacji) z uwagi na odesłanie do przepisów o nadpłacie w przypadku zwrotu podatku oraz pozwalałoby na ponowną ocenę zasadności nadawania dwóm omawianym teraz instytucjom (nadpłata, zwrot podatku) różnych konsekwencji prawnych. Przykładem takich – celowościowo wątpliwych – różnych konsekwencji jest odmienne ukształtowanie przesłanek traktowania (bezzasadnej) nadpłaty i zwrotu podatku na równi z zaległością podatkową (art. 52 obecnej Ordynacji⁷⁰). Zwłaszcza pozostawienie podatnikowi możliwości udowodnienia – w celu uniknięcia konsekwencji związanych z zaległością podatkową – że wykazanie nienależnej nadpłaty nie nastąpiło z jego winy, zrównałoby jego sytuację z sytuacją osób uzyskujących nienależny zwrot podatku, co systemowo i celowościowo byłoby w pełni uzasadnione.

⁷⁰ Stanowi on m.in.: § 1. Na równi z zaległością podatkową traktuje się także: 1) nadpłatę, jeżeli w zeznaniu lub w deklaracji [...] została wykazana nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, a organ podatkowy dokonał jej zwrotu lub zaliczenia na poczet zaległości podatkowych bądź bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych; 2) zwrot podatku, jeżeli podatnik otrzymał go nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej lub został on zaliczony na poczet zaległości podatkowej albo bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych, chyba że podatnik wykaże, że nie nastąpiło to z jego winy.

IV. Postępowanie podatkowe

Dział Kodeksu podatkowego poświęcony **postępowaniu podatkowemu** proponujemy podzielić na następujące rozdziały:

1. Przepisy ogólne.
2. Samoobliczanie podatków.
3. Interpretacje urzędowe.
4. Czynności sprawdzające.
5. Tajemnica skarbowa.
6. Przepisy szczególne w zakresie właściwego postępowania podatkowego.
7. Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami.
8. Zaświadczenia.

1. Przepisy ogólne

Przedmiotem przepisów ogólnych postępowania podatkowego powinny stać się uregulowania dotyczące w pierwszej kolejności właściwości organów podatkowych⁷¹ oraz Portalu Podatkowego⁷².

Uregulowania dotyczące właściwości organów podatkowych wymagają gruntownego usystematyzowania, ujednolicenia i uproszczenia. Kodeks podatkowy nie może przejąć obecnego modelu legislacyjnego, w którym przepisy Ordynacji dotyczące właściwości zawierają klauzule podporządkowania ustawom szczególnym⁷³, a także pozostawiają szereg istotnych kwestii przepisom wykonawczym⁷⁴. Utrudnia to podatnikom ustalenie właściwości organu podatkowego i pozbawia Ordynację znaczenia gwarancyjnego w tej ważnej kwestii, nadając przepisom o właściwości charakter kadłubowy. Uregulowania z omawianej teraz grupy powinny też zostać uproszczone tak, aby wynikały z nich czytelne i logiczne zasady, a wyjątki ograniczone zostały do absolutnego minimum. Ta ostatnia uwaga dotyczy zwłaszcza zasady trwałości właściwości miejscowej organu podatkowego w trakcie okresu rozliczeniowego (art. 18 § 1 obecnej Ordynacji).

⁷¹ Obecnie regulowanej przez przepisy ogólne Ordynacji (art. 15-20).

⁷² Bazując na obecnym art. 3f Ordynacji, w aktualnym brzmieniu regulującym jedynie niektóre kwestie związane z zasadami korzystania z tego portalu.

⁷³ Art. 15 § 2, art. 16, art. 17 § 1 obecnej Ordynacji.

⁷⁴ Wydany na podstawie art. 17 § 2, art. 18 § 2 obecnej Ordynacji.

Przepisy omawianej jednostki redakcyjnej powinny ponadto jednoznacznie przewidywać, że przetwarzanie przez organy podatkowe danych osobowych odbywa się z zachowaniem przepisów o ochronie danych osobowych oraz tajemnic ustawowo chronionych. Dzisiejsze uregulowanie zawężające ten obowiązek jedynie do Ministra Finansów działającego w trybie nadzoru (art. 14 § 3 Ordynacji) kłóci się bowiem z konstytucyjnymi gwarancjami ochrony danych osobowych (art. 51 Konstytucji).

2. Samoobliczanie podatków

Przepisami dotyczącymi proceduralnych aspektów samoobliczania podatków należy objąć zagadnienia unormowane obecnie, w sposób słabo usystematyzowany, w różnych działach Ordynacji. Powinny one w pierwszej kolejności regulować formy deklaracji (w tym wymogi odnoszące się do ich postaci elektronicznej⁷⁵ i wymogi dotyczące osób upoważnionych do składania deklaracji⁷⁶). Kodeks podatkowy powinien też określać szczegółowe wymogi i skutki złożenia deklaracji⁷⁷ oraz warunki i formę ich korekty. Uregulowanie obydwu tych zagadnień (deklaracje i korekty) w całości w Kodeksie podatkowym ma istotne znaczenie, ponieważ w warunkach samoobliczania podatków z obydwoma tymi kategoriami dokumentów związane są daleko idące konsekwencje prawne. Warto przy tym utrzymać zawarty w obecnym art. 81 § 2 Ordynacji obowiązek dołączania do korekty pisemnego uzasadnienia jej przyczyn, ponieważ często postulowane jego wykreślenie zwiększa prawdopodobieństwo przeprowadzenia kontroli podatkowej zmierzającej do ustalenia przyczyn dokonania korekty⁷⁸. Jednocześnie należałoby wszakże przyjąć, że niedochowanie tego obowiązku nie powinno automatycznie wyłączać skuteczności korekty. Powinno natomiast stanowić brak formalny, podlegający uzupełnieniu na wezwanie organu podatkowego w toku czynności sprawdzających lub w trakcie właściwego postępowania podatkowego. Ponadto Kodeks podatkowy powinien potwierdzać istniejącą obecnie praktykę, że złożony wraz z korektą deklaracji wniosek o stwierdzenie nadpłaty zastępuje pisemne uzasadnienie przyczyn korekty.

⁷⁵ Co obecnie jest przedmiotem art. 3a-3d Ordynacji.

⁷⁶ Obecnie dość niefortunnie ujętych w kontekście „podpisywania deklaracji”. Por. art. 80a-80b Ordynacji.

⁷⁷ Obecnie art. 21 § 5 Ordynacji.

⁷⁸ Obecnie materia art. 81-81b Ordynacji.

W tym miejscu Kodeksu podatkowego należy też zawrzeć przepisy dotyczące zasad wystawiania i przechowywania rachunków⁷⁹, przechowywania ksiąg podatkowych⁸⁰ oraz zbliżonych obowiązków formalno-technicznych płatników i inkasentów⁸¹.

3. Interpretacje urzędowe

Określenie „interpretacja urzędowa” nie istnieje w obecnej Ordynacji. Taki charakter mają jednak – mimo wszystkich istotnych różnic między nimi – zarówno tzw. porozumienia w sprawach ustalania cen transakcyjnych, jak i interpretacje przepisów prawa podatkowego. Celem postępowania dotyczącego porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych jest w istocie weryfikacja przez Ministra Finansów wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej, zaś cel postępowania w sprawie wydania interpretacji podatkowej stanowi weryfikacja dokonanej przez podatnika wykładni prawa podatkowego. **Za każdym razem weryfikacja ta stanowi formę interpretacji obowiązujących przepisów w kontekście faktycznym określonym przez podatnika.**

Co więcej, obydwie te kategorie interpretacji urzędowych determinują postępowanie organów podatkowych poprzez określenie sposobu ich działania w przedstawionych przez podatnika okolicznościach prawnych i faktycznych. Żadna z nich nie wywołuje natomiast skutków materialno-prawnych (z tego powodu nie jest m.in. wiążąca dla sądów administracyjnych), co uzasadnia umiejscowienie ich nie – jak obecnie – pośród przepisów regulujących organy podatkowe i ich właściwość, lecz w dziale poświęconym postępowaniu podatkowemu.

Instytucja **porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych** nie wymaga istotnych modyfikacji w porównaniu ze stanem obecnym⁸². Powinna wszakże zostać dokonana zmiana jej nazwy z określenia „porozumienie w sprawach ustalania cen transakcyjnych” (jednostronne, dwustronne lub wielostronne) – nieprawidłowo sugerującego, że organ podatkowy zawiera z podatnikiem *sui generis* umowę w sprawie cen transakcyjnych⁸³ – na poprawne sformułowanie „interpretacja urzędowa w zakresie cen

⁷⁹ Obecnie art. 87-88 Ordynacji.

⁸⁰ Na bazie obecnego art. 86 Ordynacji.

⁸¹ Zagadnienia objęte obecnymi art. 31-32 Ordynacji.

⁸² Obecnie art. 20a-20r Ordynacji.

⁸³ Nieprawidłowość tego określenia jest najbardziej widoczna w wewnętrznie sprzecznych określeniach „porozumienie jednostronne” (art. 20a) lub „decyzja w sprawie porozumienia” (art. 20i § 1). Projekt dużej

transakcyjnych” (jednostronna, dwustronna lub wielostronna). Doprecyzowania wymagają również kryteria, na podstawie których Minister Finansów „uznaje poprawność wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej”⁸⁴.

Inaczej wygląda sytuacja z **interpretacjami prawa podatkowego**, które powinny zostać głęboko zreformowane.

Wyjaśnienie powodów i propozycji naprawy systemu podatkowego w tym zakresie należy zacząć od przypomnienia, że **interpretacje podatkowe mają służyć ochronie podatników przed negatywnymi konsekwencjami niejasnych przepisów prawa podatkowego, często nieprzewidywalnymi interpretacjami organów podatkowych oraz sprzecznościami orzecznictwa sądów administracyjnych**. Chaos interpretacyjny stanowiący konsekwencję wad systemu podatkowego jest szczególnie szkodliwy w modelu – jak polski – opartym na samoobliczaniu podatków, w którym ciężar ustalenia sensu obowiązujących reguł zostaje przerzucony na podatnika, a rola organów podatkowych sprowadza się zasadniczo do kontroli samoobliczania. Instytucja interpretacji prawa podatkowego ogranicza negatywne konsekwencje tych wad. Do pewnego stopnia pozwala bowiem zorientować się podatnikom i administracji podatkowej w głównych problemach z interpretacją przepisów prawa podatkowego, a kontrola sądowa interpretacji jest szybsza niż w przypadku tradycyjnych sporów „powymiarowych”. Ponadto polski model instytucji interpretacji postrzegany jest (zwłaszcza przez podmioty zagraniczne) za atrakcyjny ze względu na jego otwartość (brak istotnych ograniczeń przedmiotowych i podmiotowych, niskie opłaty).

Obecny kształt instytucji interpretacji prawa podatkowego rodzi też jednak kilka bardzo istotnych problemów.

Po pierwsze, interpretacje te **mogą działać wręcz destabilizująco**. Zdarza się bowiem często, iż potwierdzająca stanowisko podatnika interpretacja zostaje po kilku miesiącach lub latach zmieniona, i to nie na skutek nowelizacji przepisów lub zmiany orzecznictwa sądów administracyjnych, lecz jedynie w wyniku zmiany polityki Ministerstwa Finansów⁸⁵. Choć

nowelizacji Ordynacji (art. 1 pkt 23) rezygnuje co prawda z określenia „porozumienie jednostronne”, wciąż jednak zawiera zwrot „decyzja w sprawie porozumienia”.

⁸⁴ Obecnie art. 20a Ordynacji. Uwaga ta dotyczy tak samo nieco odmiennego brzmienia tego przepisu w wersji zawartej w art. 1 pkt 23 projektu nowelizacji Ordynacji.

⁸⁵ Wiąże się z tym (zawarte w art. 14e § 1 O.p.) uprawnienie Ministra Finansów do zmiany, z urzędu, interpretacji, „jeśli stwierdzi jej nieprawidłowość”. Według tego samego przepisu sprzeczność interpretacji podatkowej z orzecznictwem sądowym jest możliwym, choć niejednym powodem takiej zmiany.

praktyka taka wyraźnie kłóci się z zasadą państwa prawa i podważa jego autorytet⁸⁶, wpisana jest ona w założenie przyznania Ministrowi Finansów uprawnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (zwł. art. 14a i 14 b O.p.)⁸⁷. Destabilizujący charakter mają zresztą nie tylko zmiany interpretacji indywidualnych, ale również niezaskarżalność interpretacji ogólnych, co wyłącza możliwość zweryfikowania przez sądy administracyjne prawidłowości dokonanej w nich wykładni przepisów podatkowych.

Po drugie, **interpretacje organów podatkowych mają niską jakość merytoryczną**. Wniosek ten znajduje potwierdzenie w bardzo wysokim współczynniku uwzględnienia przez sądy administracyjne skarg w tej kategorii spraw: **spośród łącznie 3333 skarg dotyczących interpretacji rozpatrzonych przez wojewódzkie sądy administracyjne w 2013 roku aż 1765 (to jest 53%) zostało uwzględnionych. W 2014 roku odsetek uwzględnionych skarg dotyczących interpretacji był jeszcze wyższy: spośród 2863 skarg sądy uwzględniły 1568 (to jest prawie 55%).**

Po trzecie, **spory dotyczące interpretacji prawa podatkowego stanowią coraz większą część wszystkich sporów rozpatrywanych przez sądy administracyjne**. W 2013 roku spośród spraw wniesionych do Naczelnego Sądu Administracyjnego „skargi kasacyjne na interpretacje indywidualne wydawane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych stanowiły 30,69% wpływu (1838), a 13 skarg kasacyjnych dotyczyło interpretacji indywidualnych wydawanych przez inne organy⁸⁸”. Istotne jest nie tylko to, że już teraz więcej skarg kasacyjnych dotyczy jedynie spraw z zakresu podatku od towarów i usług⁸⁹, ale przede wszystkim to, że udział skarg dotyczących interpretacji podatkowych we wszystkich rozpatrywanych przez Izbę Finansową NSA rośnie w bardzo szybkim tempie (w 2013 roku wskaźnik skarg dotyczących interpretacji zwiększył się o 8%). Konsekwencją tego stanowi katastrofalne pogorszenie współczynnika spraw załatwianych przez Izbę Finansową NSA. W 2013 roku Izba ta miała do załatwienia łącznie 12 355 spraw, z czego załatwiono

⁸⁶ Wynikające z art. 14m Ordynacji zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku za okres obowiązywania wcześniejszej interpretacji oznacza w takim przypadku, iż ten sam stan faktyczny i prawny będzie miał różne konsekwencje dla działań podatnika, zależnie od „aktualnej interpretacji” Ministra Finansów.

⁸⁷ Z perspektywy stabilności sytuacji prawnej podatnika szczególnie problematyczne jest rozszerzenie kompetencji Ministra Finansów w zakresie modyfikacji interpretacji indywidualnych, przewidziane w art. 1 pkt 10 projektu nowelizacji Ordynacji (nowy art. 14e § 1). Projektowana zmiana przewiduje wprost, że interpretacja indywidualna może zostać zastąpiona ogólną, a ta może następnie zostać zmieniona inną interpretacją ogólną. W takim przypadku wnioskodawca otrzyma najpierw interpretację indywidualną, następnie postanowienie stwierdzające jej wygaśnięcie i wskazujące aktualną interpretację ogólną, a potem kolejne, zmieniające poprzednie postanowienie. Wszystko to może nastąpić bez zmiany stanu faktycznego czy prawnego.

⁸⁸ Naczelny Sąd Administracyjny, „Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2013 roku”, 23.04.2014 r., s. 47, dostępne na <http://www.nsa.gov.pl/index.php/pol/Media/Files/2013>. Podkreślenie autora.

⁸⁹ Ich odsetek we wszystkich sprawach rozpatrywanych w 2013 r. przez Izbę Finansową NSA wyniósł 35,11% (tamże).

jedynie 37,7% (4662 sprawy), mimo że jeszcze w 2010 roku ta sama Izba osiągnęła wskaźnik 106% załatwienia do wpływu⁹⁰. Co szczególnie znamienne, w obydwu latach Izba ta załatwiła tyle samo spraw (4662 w 2013 i 4663 w 2010 roku), a olbrzymia różnica wskaźnika załatwienia do wpływu wynika jedynie z tego, że w 2010 roku wpływ wszystkich spraw rozstrzyganych przez Izbę Finansową był mniejszy dokładnie o tyle spraw, ile skarg wpłynęło w 2013 roku do NSA na interpretacje indywidualne (w 2010 roku wpływ do Izby Finansowej NSA wyniósł 4386 nowych spraw, czyli był o **1837** spraw mniejszy niż w roku 2013, kiedy wpływ nowych spraw wyniósł 6223). Innymi słowy bez wpływu skarg kasacyjnych dotyczących interpretacji prawa podatkowego NSA mógłby rozpatrywać sprawy coraz szybciej, podczas gdy ze względu na skargi dotyczące interpretacji podatkowych bardzo szybko następuje proces odwrotny. Instytucja interpretacji przepisów prawa podatkowego prowadzi więc do postępującego paraliżu Naczelnego Sądu Administracyjnego – organu, którego prawidłowe funkcjonowanie jest niezbędne zwłaszcza dla zachowania spójności interpretacji prawa podatkowego. W jedynie nieco mniejszym stopniu uwaga ta dotyczy Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, w przypadku których również systematycznie rosną zaległości spowodowane rozstrzygnięciem skarg na interpretacje podatkowe. Widać to na przykładzie tej kategorii spraw: o ile na początku 2014 roku liczba skarg na interpretacje podatkowe, pozostałych do rozpatrzenia z poprzedniego okresu wynosiła 957, na koniec roku niezadowolonych skarg na interpretacje podatkowe było już 1192 (dla porównania: w 2014 roku do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych wpłynęło 3098 wszystkich tego rodzaju skarg⁹¹).

Uwagi te prowadzą do wniosku, że **instytucja interpretacji przepisów prawa podatkowego w praktyce nie zapewnia podatnikowi takiej ochrony, jaką miała stanowić. Nie stała się też skutecznym instrumentem „zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego” (cel interpretacji zapisany w art. 14a § 1 O.p.), ponieważ w takich samych sprawach interpretacje często różnią się od siebie. Zmieniane bywają one też w tej samej sprawie, a gdy odbiegają od wnioskowania zaprezentowanego przez podatnika, masowo uchylają je sądy administracyjne. Jednocześnie wydawanie ich generuje olbrzymie koszty administracyjne po stronie aparatu skarbowego, prowadzi do niewydolności systemu sądowno-administracyjnego i wywołuje coraz większe uzasadnione niezadowolenie podatników.**

⁹⁰ Tamże.

⁹¹ Statystyki WSA, Skargi na akty i czynności – 2014 symbolowo, Lp. 341, dostępne z <http://www.nsa.gov.pl/>.

W obecnych warunkach pogarszającej się jakości legislacji i stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe nie może jednak dojść do wykreślenia tej instytucji, ponieważ dodatkowo destabilizowałoby to – i tak już bardzo niestabilny – system podatkowy. Należy natomiast zadbać o stworzenie nowych – prostszych, tańszych i mniej obciążających podatników – sposobów osiągnięcia pierwotnych celów interpretacji podatkowych. Po weryfikacji skuteczności nowych rozwiązań można będzie z kolei uruchomić mechanizmy stopniowo coraz bardziej demotywuujące do korzystania z instytucji indywidualnych interpretacji podatkowych (np. poprzez wzrost opłaty za ich wydawanie). Ponadto większą niż obecnie rolę powinny pod rządami Kodeksu podatkowego odgrywać interpretacje ogólne.

Obydwie te kwestie omówione zostaną kolejno.

Nowe instrumenty zapewnienia pewności i stabilności podatkowej powinny zostać oparte na założeniach całkowicie odbiegających od obecnych.

Po pierwsze, należy pamiętać, że wykładnia przepisów prawa podatkowego powinna zostać pozostawiona sądom, zwłaszcza Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu. Podkreślenia wymaga w tym kontekście, iż zgodnie z art. 15 § 1 ust. 1-3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku „Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi”⁹² NSA **władny jest podejmować zarówno uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i przyjmować uchwały zawierające rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowno-administracyjnej.**

Po drugie, najnowsza nowelizacja „Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi” wprowadziła bardzo istotny przepis, zgodnie z którym sąd „zobowiązuje organ do wydania w określonym terminie decyzji lub postanowienia, wskazując sposób załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięcie, chyba że rozstrzygnięcie pozostawiono uznaniu organu”, o ile stwierdzi naruszenie przez organ administracyjny prawa materialnego, mające wpływ na wynik sprawy lub jeśli zachodzą przesłanki nieważności decyzji⁹³. Wydanie takiego rozstrzygnięcia ograniczone jest jednak do sytuacji „jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy”. Ponieważ w przypadku interpretacji podatkowych trudno wyobrazić sobie sytuację, w której niezastosowanie owego swoistego trybu reformatoryjnego (w którym sąd pośrednio jest władny do wydania rozstrzygnięcia również co do *meritum*

⁹² Dz. U. 2002, Nr 153, poz. 1270 ze zm.

⁹³ Art. 145a § 1 ustawy z dnia 30.08.2002 r. „Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi”, W kształcie nadanym ustawą o zmianie ustawy „Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi” z dnia 20.02.2015 r.

sprawy) byłoby nieuzasadnione, należy postulować wykreślenie z „Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi” warunku „jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy” w odniesieniu do interpretacji podatkowych. Wprowadzenie tej zmiany ograniczyłoby negatywne konsekwencje konstytucyjnie bardzo problematycznej sytuacji, w której władza wykonawcza dokonuje wykładni przepisów bez ich stosowania w konkretnym przypadku (co jest istotą instytucji interpretacji prawa podatkowego), czyli wykonuje działania z natury należące do prerogatyw władzy sądowej.

Po trzecie, przyznanie Ministrowi Finansów uprawnienia do wydawania interpretacji prawa podatkowego jest niefortunne nie tylko dlatego, że „tymczasowo i warunkowo” wchodzi ono w domenę (wiążąca wykładnia przepisów) zastrzeżoną dla sądów, ale również dlatego, że z natury swoich kompetencji **Minister Finansów nie jest organem bezstronnym w sprawach podatkowych, a administracja skarbowa nie ma przygotowania do dokonywania wykładni przepisów prawa porównywalnego z przygotowaniem merytorycznym sędziów sądów administracyjnych**. Spostrzeżenia te – które zresztą dotyczą każdego systemu prawnego – powodują, że to wykładnia dokonywana przez sądy, a nie organy podatkowe, jest wiążąca dla podatnika. Z kolei rolę administracji skarbowej – jako władzy wykonawczej – powinno być stosowanie do indywidualnych stanów faktycznych interpretacji prawa dokonywanej przez sądy (czyli stosowanie prawa).

Po czwarte, najlepszy nawet system interpretacji nie zastąpi racjonalnych, zrozumiałych i logicznych reguł materialnego prawa podatkowego ani nie pozwoli uniknąć szkód wywoływanych niedopracowanymi przepisami. Tylko bowiem przemyślane, przejrzyste i logiczne reguły szczególnego prawa podatkowego mogą zapewnić pewność, bezpieczeństwo i przewidywalność prawa, a tym samym tworzyć zaufanie do państwa i jego organów. **Zamiast ponosić coraz większe nakłady na funkcjonowanie instytucji interpretacji niezrozumiałego prawa, rząd powinien przeznaczyć niewielki ułamek tej kwoty na sfinansowanie prac nad gruntownym uproszczeniem i uporządkowaniem prawa podatkowego materialnego.**

Po piąte, cel interpretacji podatkowych – zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego – można osiągnąć za pomocą innych instrumentów. **W ramach Departamentu Polityki Podatkowej MF powinien powstać ekspercki zespół analizy orzecznictwa podatkowego zastępujący istniejący tam zespół o zbliżonych zadaniach oraz zespoły analityczne w ramach biur Krajowej Informacji Podatkowej.** Interpretacje dotyczące poszczególnych pojęć i norm prawa podatkowego, będące wynikiem orzecznictwa sądowego (w tym ewentualne niespójności interpretacyjne i wykładnia

przepisów unijnego prawa podatkowego, która również może stanowić przedmiot interpretacji podatkowych⁹⁴), powinny być przez ten zespół wychwytywane i **umieszczone – przy uwzględnieniu kontekstu specyficznego dla poszczególnych branż, jeśli kontekst ten ma istotne znaczenie – w Bazie Wiedzy Portalu Podatkowego (BWPP) prowadzonego przez Ministra Finansów⁹⁵**. Działanie takie pozwoliłoby na znaczące zwiększenie jednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego, jeśli BWPP zostałaby skonstruowana w sposób przejrzysty i w pełni funkcjonalny przy uwzględnieniu doświadczeń dostępnych w Polsce płatnych systemów informacji prawnej i jeśli byłaby ogólnodostępna za pośrednictwem internetu. W takim przypadku organy podatkowe zyskałyby stabilną podstawę interpretacji przepisów podatkowych, co jest absolutnie konieczne, biorąc pod uwagę bardzo wysoki odsetek uchylanych interpretacji, świadczący o poważnych wątpliwościach dotyczących rozumienia przepisów podatkowych w ramach samego aparatu skarbowego. Zmiana taka pozwalałaby też na zastąpienie obecnego, mało użytecznego, modułu „Baza wiedzy” Portalu Podatkowego rozwiązaniem bardzo funkcjonalnym. Funkcjonalność ta byłaby szczególnie wysoka, jeśli BWPP zawierałaby interpretacje dotyczące nie tylko prawa podatkowego, ale również obszarów bezpośrednio z nim związanych (rodzących konsekwencje podatkowe), a unormowanych przepisami trudnymi do jednoznacznego zinterpretowania. Odnosi się to w pierwszej kolejności do uregulowań dotyczących pomocy publicznej, oczywiście jedynie w zakresie, w jakim rodzą one konsekwencje podatkowe. W podobny sposób należy rozszerzyć zakres przedmiotowy spraw, w których wydawane są interpretacje podatkowe.

Nadanie realnego znaczenia BWPP zmniejszałoby też konsekwencje chybionego (ze względu na olbrzymią liczbę wydawanych interpretacji indywidualnych) założenia, iż publikacja interpretacji w Biuletynie Informacji Publicznej zwiększy przejrzystość ich wydawania⁹⁶. Dałoby każdemu podatnikowi i pracownikowi aparatu skarbowego dostęp do (tego samego) rozumienia poszczególnych przepisów prawa podatkowego, nadanego im na drodze wykładni orzeczniczej.

Rozwiązanie to byłoby konstytucyjnie i praktycznie dużo bardziej uzasadnione niż obecne – wykraczające poza ogólny nadzór w sprawach skarbowych – kompetencje Ministra

⁹⁴ Por. np. wyrok NSA z 11.03.2010 r., sygn. I FSK 61/09.

⁹⁵ Pozwalałoby to nadać głębszy sens art. 16 ust. 1 projektu ustawy o administracji podatkowej (wersja z dnia 18.02.2015 r., dostępna na <http://legislacja.rcl.gov.pl>), zgodnie z którym „Zapewnienie jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej następuje w szczególności przy wykorzystaniu Bazy Wiedzy Administracji Podatkowej”.

⁹⁶ Wynikającej z art. 14i Ordynacji.

Finansów w zakresie interpretacji prawa podatkowego⁹⁷. W proponowanym rozwiązaniu publikowanie interpretacji w ramach BWPP nabrałoby typowego dla nadzoru ogólnego charakteru analityczno-sprawozdawczego, służącego usystematyzowaniu działań organów podatkowych w zgodzie z orzecznictwem sądowno-administracyjnym. Uzupełniałoby też przepis obecnego art. 14 § 4 zd. 1 Ordynacji, zgodnie z którym „minister właściwy do spraw finansów publicznych zapewnia funkcjonowanie Portalu Podatkowego” o reguły służące maksymalizacji funkcjonalności, przejrzystości i aktualności BWPP.

Rada do Spraw Dobrego Systemu Podatkowego, o której mowa w pkt V.3 Koncepcji, powinna zostać zobowiązana do dokonywania okresowej analizy, czy BWPP spełnia te wymagania. Powinna też być uprawniona do przedstawiania Ministrowi Finansów zaleceń w tej materii.

Gwarancje praworządności i rzetelności działania organów podatkowych, o których mowa w pkt V.2 Koncepcji, pozwolą dodatkowo ograniczyć – bardzo realne, jak pokazuje praktyka – niebezpieczeństwo ignorowania przez organy podatkowe dokonywanej przez sądy administracyjne wykładni prawa podatkowego.

Realizacja wszystkich wskazanych powyżej propozycji musi zostać ze sobą odpowiednio skorelowana, aby ich następstwem mogło się stać zagwarantowanie podatnikom pewności co do zakresu ich obowiązków wynikających z prawa podatkowego. Elementem tego skorelowania musi być zapewnienie, by proces „demotywowania” do korzystania z interpretacji indywidualnych nie rozpoczął się, o ile nie zostanie potwierdzona pełna funkcjonalność merytoryczna BWPP. Ocena w tym zakresie powinna mieć charakter bezstronny, co przemawia za powierzeniem jej Radzie do Spraw Dobrego Systemu Podatkowego.

Pod rządami Kodeksu podatkowego powinna też wzrosnąć rola interpretacji ogólnych, ponieważ instytucja ta pozwala podatnikom i organom podatkowym zorientować się w polityce podatkowej, bez pociągania za sobą trudności praktycznych, charakterystycznych dla interpretacji indywidualnych. Instytucja interpretacji ogólnych musi jednak zostać głęboko zreformowana, ponieważ jej obecny kształt uniemożliwia realizację wskazanych celów.

Przede wszystkim obecny art. 14a § 2 i 3 Ordynacji wprowadza warunki, które uniemożliwiają skuteczne stosowanie tej instytucji w trybie wnioskowym. Warunki te są nieporównywalnie trudniejsze do spełnienia niż w przypadku interpretacji indywidualnych. Pierwszy z tych przepisów wymaga od wnioskodawcy „wskazania niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz

⁹⁷ Taka jest rola Ministra Finansów – jako organu podatkowego – zgodnie z art. 14 § 1 O.p.

interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych”. Biorąc pod uwagę, że stany faktyczne niemal zawsze jakoś się od siebie różnią, zacytowany warunek w zdecydowanej większości przypadków uniemożliwia skuteczne wystąpienie o interpretację ogólną. Ponadto interpretacja ogólna ze swojej natury powinna mieć charakter bardziej generalny i uniwersalny niż indywidualna. Wymaganie odniesienia do konkretnego stanu faktycznego przeczy takiej naturze interpretacji ogólnych. Drugi ze wskazanych warunków (art. 14a § 2 i 3 Ordynacji) również utrudnia korzystanie z tej instytucji. Zgodnie z nim „interpretację ogólną wydaje się, jeżeli w dniu złożenia wniosku [...] nie toczy się postępowanie podatkowe lub postępowanie kontrolne organu kontroli skarbowej albo od decyzji lub na postanowienie nie zostało wniesione odwołanie lub zażalenie”. Wymóg ten ogranicza podatnikom dostęp do uzyskania zgeneralizowanego stanowiska Ministra Finansów w sytuacji, kiedy są nim szczególnie zainteresowani. Zakłada też, że istnienie uzasadnionego interesu indywidualnego podatnika powinno uniemożliwiać mu wystąpienie o interpretację, choć ta z natury winna mieć charakter uniwersalny i dawać wszystkim (a nie tylko pojedynczym) podatnikom oraz organom skarbowym wskazówkę co do polityki podatkowej państwa. Taka logika regulacji sprzeczna jest zarówno z naturą interpretacji ogólnych, jak i ze zdrowym rozsądkiem.

Ze wskazanych powodów Kodeks podatkowy nie powinien przewidywać warunków określonych w obecnym art. 14a § 3 Ordynacji. Powinien natomiast zastąpić zakres obecnego art. 14a § 2 ust. 2 Ordynacji wskazaniem następujących przesłanek uzasadniających złożenie wniosku: 1) niejednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego w określonych wyrokach sądów administracyjnych, 2) istnienie sprzeczności pomiędzy orzecznictwem sądowym a orzecznictwem organów (wymiarowym i interpretacyjnym), 3) zmiana przepisów podatkowych, przy czym w tym przypadku prawo do wystąpienia o interpretację ogólną powinno przysługiwać w relatywnie krótkim (np. 6-miesięcznym) terminie zawitym od daty uchwalenia tych przepisów.

Niezwykle istotne jest też poddanie interpretacji ogólnych kontroli sądowej, poprzez wykreślenie z art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku „Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi”⁹⁸ (stanowiącego obecnie, że „kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach”) słów „wydawane w indywidualnych sprawach”.

⁹⁸ Dz. U. 2002 nr 153 poz. 1270, ze zm.

Sposób funkcjonowania instytucji interpretacji (indywidualnych i ogólnych) powinien być przedmiotem okresowych raportów Ministra Finansów kierowanych do Rady do Spraw Dobrego Systemu Podatkowego, o której szerzej mowa w pkt V.2, i rekomendacji tej ostatniej.

4. Czynności sprawdzające

Procedura w zakresie czynności sprawdzających powinna objąć przepisy regulujące informacje podatkowe inne niż deklaracje⁹⁹ oraz przepisy obecnie zebrane w dział Ordynacji poświęcony czynnościom sprawdzającym¹⁰⁰.

5. Kontrola podatkowa

W obecnym kształcie kontrola podatkowa ma na celu „sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego” (art. 281 § 2 obecnej Ordynacji) i prowadzona jest tak przez urzędy skarbowe, jak i przez urzędy kontroli skarbowej (w tym drugim przypadku na podstawie odrębnej ustawy¹⁰¹). Innymi słowy kontrole podatkowe mogą być prowadzone (i w praktyce na ogół są) nawet, jeśli organ podatkowy nie ma podstaw do podejrzeń, iż kontrolowany nie wypełnia obowiązków podatkowych: o kontroli zasadniczo decyduje jedynie przynależność podatnika do grupy „podwyższonego ryzyka¹⁰²”. Sytuacja taka jest niekorzystna zarówno dlatego, że zmusza aparat skarbowy do koncentrowania zasobów na działaniach przypadkowych, jak i dlatego, że rodzi niepotrzebne koszty i uciążliwości dla podatników.

Wnioski te zmuszają do istotnego przeformułowania uprawnień kontrolnych aparatu skarbowego.

Po pierwsze, istnieją mechanizmy skuteczniejszego zbierania informacji o nadużyciach skarbowych niż kontrola podatkowa. Są nimi **zachęty do ich ujawniania przez osoby posiadające wiedzę o nielegalnym uchylaniu się od opodatkowania**. Wprowadzenie

⁹⁹ Na bazie obecnych art. 82-84 Ordynacji.

¹⁰⁰ Obecnie art. 272-280 Ordynacji.

¹⁰¹ To jest ustawy z dnia 28.09. 1991 r. o kontroli skarbowej, Dz. U. 1991, Nr 100, poz. 442 ze zm.

¹⁰² Art. 10 ust. 2 projektu ustawy o administracji podatkowej (wersja z dnia 18.02.2015 r., dostępna na <http://legislacja.rcl.gov.pl>) zmierza do prawnego usankcjonowania tej praktyki. Zgodnie z jego treścią kontrole podatkowe „przeprowadza się na podstawie analizy ryzyka rozumianego jako prawdopodobieństwo wystąpienia naruszenia przepisów prawa. Kontrole mogą być również przeprowadzane niezależnie od rezultatów analizy ryzyka, o ile mają charakter losowy”.

do Kodeksu podatkowego takiego systemu zachęt stanowiłoby radykalne odwrócenie obecnej sytuacji, w której osoby informujące organy kontroli skarbowej o nieprawidłowościach w rozliczeniach podatkowych często same stają się celem organów skarbowych¹⁰³.

Mechanizmy te mogłyby polegać przede wszystkim na uzyskaniu **specjalnego – szczególnie korzystnego – rodzaju Karty Rzetelnego Podatnika (przyznającej np. idące dalej niż w wariantcie podstawowym uprawnienia materialno-prawne) przez osoby niezamieszane w proceder uchylania się od opodatkowania, które przyczyniły się wydatnie do jego ujawnienia.**

Z kolei zachętą skierowaną do osób zamieszanych w taki proceder powinien być – dostosowany do potrzeb postępowania podatkowego – wariant znanego z prawa konkurencji programu łagodzenia kar¹⁰⁴. Szczególnie można by przyjąć, że organ podatkowy powinien odstąpić od naliczenia odsetek za zwłokę (a sąd w postępowaniu karnym lub karno-skarbowym powinien zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary lub warunkowo zawiesić jej wykonanie¹⁰⁵), jeżeli podatnik, będąc stroną czynności prawnej, z której dokonaniem związane jest uchylanie się od opodatkowania:

1) dostarczy organowi podatkowemu informację o istnieniu zakazanego uchylania się od opodatkowania, wystarczającą do wszczęcia postępowania karno-skarbowego, lub z własnej inicjatywy przedstawi organowi podatkowemu dowód umożliwiający wydanie wobec innego podatnika skutecznie egzekwowlanej decyzji wymiarowej i

2) współpracuje z organem podatkowym w toku postępowania w pełnym zakresie, dostarczając niezwłocznie wszelkich dowodów, którymi dysponuje albo którymi może dysponować, i udzielając niezwłocznie wszelkich informacji związanych ze sprawą, z własnej inicjatywy lub na żądanie organu podatkowego i

3) nie później niż w dniu poinformowania organu podatkowego o istnieniu zakazanego uchylania się od opodatkowania zaprzestał czerpania korzyści z zakazanego uchylania się od opodatkowania, a także

¹⁰³ Co potwierdza głośny przypadek Nexa sp. z o.o., por. informacja pt. „Lubelski Urząd Skarbowy niszczy firmę, która ujawniła przestępczą karuzelę VAT”, dostępna z <http://zpp.net.pl/aktualnosci/run,jestescie-gorsi-od-mafii-raport-zpp,page,3,article,779.html>.

¹⁰⁴ Na temat tego ostatniego por. informacje zawarte na http://www.uokik.gov.pl/program_lagodzenia_kar2.php.

¹⁰⁵ W chwili obecnej w postępowaniu karnym skarbowym sąd może (nie jest zobowiązany) zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary lub warunkowo zawiesić jej wykonanie w stosunku do sprawcy współdziałającego z inną osobą lub osobami w popełnieniu przestępstwa skarbowego, jeżeli ujawnił przed organem postępowania przygotowawczego wszystkie istotne informacje dotyczące tych osób oraz okoliczności jego popełnienia: art. 36 § 3 KKS. Na mocy kodeksu karnego (art. 60 § 4) na wniosek prokuratora sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, a nawet warunkowo zawiesić jej wykonanie w stosunku do sprawcy przestępstwa, który, niezależnie od wyjaśnień złożonych w swojej sprawie, ujawnił przed organem ścigania i przedstawił istotne okoliczności, nieznanne dotychczas temu organowi, przestępstwa zagrożonego karą powyżej 5 lat pozbawienia wolności.

4) nie był inicjatorem zakazanego uchylania się od opodatkowania i nie nakłaniał innych podatników do uczestnictwa w nim.

Spełnienie tylko części wskazanych przesłanek powinno dawać organowi podatkowemu uprawnienie do stosownego obniżenia wysokości odsetek za zwłokę.

Wprowadzenie powyższych mechanizmów pozwalałoby na włączenie samych podatników w proces kontroli podatkowej, który byłby z pewnością dużo bardziej skuteczny niż obecny system kontroli podatkowej: zbiurokratyzowany, uciążliwy dla podatników i odbierany przez nich z wrogością.

Zmianom tym towarzyszyć powinno przeformułowanie relacji między urzędami skarbowymi a urzędami kontroli skarbowej. Prowadzenie kontroli powinno się stać wyłączną domeną urzędów kontroli skarbowej, które wyposażone są w szersze uprawnienia do prowadzenia kontroli niż organy podatkowe i – co do zasady – lepiej do tego przygotowane merytorycznie. Postulat ten – który w całości pokrywa się z propozycjami Ministra Gospodarki¹⁰⁶ – oznacza, że organy podatkowe utraciłyby prawo do prowadzenia kontroli podatkowej oraz do prowadzenia karno-skarbowego postępowania przygotowawczego (do którego prowadzenia są instytucjonalnie przygotowane dużo gorzej niż urzędy kontroli skarbowej).

Do przepisów ustawy o kontroli skarbowej należy natomiast wprowadzić uregulowania czasowo ograniczające postępowanie kontrolne (przynajmniej w sprawach podatkowych) maksymalnie do 1 miesiąca. Na zasadzie analogicznej do obecnie obowiązującej na gruncie postępowania podatkowego (art. 139 § 4 obecnej Ordynacji) termin ten mógłby ulec przedłużeniu tylko o okresy przewidziane przepisami prawa dla dokonania określonych czynności, okresy zawieszenia postępowania oraz okresy opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu. Wprowadzenie tego unormowania pozwalałoby na wyeliminowanie częstej obecnie – a patologicznej – sytuacji, w której postępowania kontrolne prowadzone przez urzędy kontroli skarbowej trwają nawet latami bez żadnego obiektywnego usprawiedliwienia.

Powyższe zmiany pozwalałyby uniknąć istniejącego obecnie rozproszenia – w równoległych systemach kontroli podatkowej i kontroli skarbowej – zasobów ludzkich i wiedzy koniecznych do skutecznego przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania (a zwłaszcza przeciwdziałania popełnianiu czynów zakazanych prawem karnym skarbowym). Obecne koncentrowanie kontroli podatkowej na przeciętnych podatnikach i dublowanie

¹⁰⁶ Dokument pt. „Nowa ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji z dnia 11.04. 2014 r.”, s. 23, dostępny na <http://piechocinski.blog.onet.pl/files/2014/04/Nowa-Ordynacja-podatkowa.pdf>.

aparatu kontrolnego pozbawia go środków niezbędnych do prowadzenia skutecznych działań w sprawach dotyczących poważnych naruszeń prawa przez podatników.

Zmianie podejścia do kontroli podatkowej (i kontroli skarbowej) towarzyszyć powinno **wyraźne wzmocnienie pionu wywiadu skarbowego** o zasoby zwolnione wskutek gruntownego przeformułowania instytucji kontroli. Jeśli zmiany takie zostałyby przeprowadzone prawidłowo pod względem legislacyjnym, organizacyjnym i finansowym, wyraźnie powinna wzrosnąć skuteczność wykrywania przestępstw podatkowych, przy jednoczesnym wyeliminowaniu zdecydowanej większości uciążliwości dla podatników, wynikających z obecnej formuły kontroli podatkowych.

6. Właściwe postępowanie podatkowe

Reguły dotyczące (właściwego) postępowania podatkowego stanowią największą grupę przepisów obecnej Ordynacji. Przyświeca im założenie autonomii postępowania podatkowego względem przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, co przejawia się wyłączeniem stosowania przepisów k.p.a. (na mocy jego art. 3 § 1 pkt 2) do spraw regulowanych Ordynacją (poza Działem IV k.p.a. – udział prokuratora – i Działem IV – wydawanie zaświadczeń¹⁰⁷ – które znajdują zastosowanie również do postępowania podatkowego).

Mimo to **zdecydowana większość przepisów regulujących obecnie postępowanie podatkowe powtarza unormowania k.p.a. lub modyfikuje je jedynie pod względem terminologicznych albo redakcyjnym**. W tym drugim przypadku odmienności z zasady są normatywnie nieistotne. Z kolei normatywnie istotne odmienności często stanowią wynik wprowadzenia do Ordynacji norm zbytecznych, które wynikają z przepisów bardziej ogólnych. Część zaś odmiennych – i normatywnie istotnych – reguł Ordynacji albo tworzy rozwiązania mniej racjonalne niż ich odpowiedniki zawarte w k.p.a., albo świadczy o zasadności wprowadzenia do k.p.a. zmian odpowiadających rozwiązaniom przyjętym na gruncie Ordynacji.

Spostrzeżenia te wymagają zilustrowania. Można je dokonać w odniesieniu do każdej grupy przepisów Ordynacji określających szczegółowe zasady postępowania podatkowego. Dlatego analiza przeprowadzona zostanie na przykładzie „pierwszego z brzegu” rozdziału,

¹⁰⁷ Przy czym Ordynacja również reguluje wydawanie zaświadczeń, w art. 306a-n.

normującego wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego (art. 130-132 Ordynacji)¹⁰⁸.

Na przepisy tego rozdziału składa się ponad 600 słów. Wszystkie one wprowadzają jednak jedynie trzy odmienności w porównaniu z analogicznym rozdziałem zawartym w k.p.a. (gdzie ta sama materia regulowana jest również w oddzielnym rozdziale, w sposób niemal identyczny).

Po pierwsze, w modelu k.p.a. wyłączenie pracownika następuje m.in. wówczas, gdy stroną postępowania jest krewny lub powinowaty do drugiego stopnia (art. 24 § 1 pkt 2), na gruncie Ordynacji natomiast analogiczne wyłączenie obejmuje jedynie przypadek, kiedy stroną jest zstępny lub powinowaty pierwszego stopnia (art. 130 § 1 pkt 3 Ordynacji). Po drugie, według k.p.a. organ administracji publicznej nie podlega wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących interesów majątkowych zastępcy kierownika (por. art. 25 k.p.a.), wyłączenie takie ma natomiast miejsce, jeśli sprawa podatkowa dotyczy zastępcy naczelnika urzędu skarbowego lub dyrektora izby skarbowej (art. 131 § 1 ust. 1-2 Ordynacji). Po trzecie, jeśliby stosować do postępowania podatkowego przepisy k.p.a. dotyczące wyłączenia, Minister Finansów powinien załatwiać sprawy podatkowe dyrektorów i zastępców dyrektorów izb skarbowych, a sprawy podatkowe naczelników i zastępców naczelników urzędów skarbowych powinien załatwiać dyrektor izby skarbowej (por. art. 26 § 2 pkt 1 k.p.a.). Takie rozwiązanie byłoby jednak bardzo niepraktyczne. Prawodawca określił więc (§ 131 § 2 i 3 Ordynacji), że do załatwienia tego rodzaju spraw wyznaczani są niepodlegający wyłączeniu naczelnicy urzędów skarbowych.

Żadna ze wskazanych różnic nie świadczy o zasadności odrębnego uregulowania omawianego przykładowo zagadnienia w k.p.a. i Ordynacji. Wręcz przeciwnie: w przypadku pierwszej różnicy (węższy zakres krewnych i powinowatych wyłączanego pracownika na gruncie Ordynacji) zasadne jest rozciągnięcie na postępowanie podatkowe reguł k.p.a., pozwalających na skuteczniejszą ochronę przed konfliktem interesów pracowników administracji publicznej¹⁰⁹. Z kolei w przypadku pozostałych dwóch odmienności warto byłoby rozważyć przeniesienie do procedury administracyjnej rozwiązań wypracowanych na gruncie Ordynacji, które albo lepiej służą uniknięciu konfliktu interesów (różnica druga – wyłączenie obejmujące zastępcę kierownika), albo uzasadnione są logiką właściwości

¹⁰⁸ Jest on „pierwszy z brzegu” w tym sensie, że dotyczy materii regulowanej w pierwszym szczegółowym rozdziale Działu dzisiejszej Ordynacji, normującego postępowanie podatkowe.

¹⁰⁹ Taką też propozycję zawiera projekt nowelizacji Ordynacji (art. 1 pkt 97).

rzeczowej organów (różnica trzecia – wprowadzenie mechanizmu alternatywnego wobec dewolucyjności rozpatrzenia spraw w przypadku konfliktu interesów).

Przeciwko utrzymywaniu autonomii postępowania podatkowego względem postępowania administracyjnego przemawia również to, że **przepisy regulujące postępowanie podatkowe są wyraźnie niższej jakości legislacyjnej niż (ewoluujące autonomicznie) reguły postępowania administracyjnego**. Przejawia się to przede wszystkim w większej kazuistyce reguł podatkowych. Można próbować jej bronić dążeniem do maksymalnie precyzyjnego określenia praw i obowiązków uczestników postępowania podatkowego. W istocie swej jednak kazuistyka przepisów utrudnia poprawną legislację i łatwo może prowadzić do wątpliwości interpretacyjnych. Aby podać jeden przykład takiej sytuacji (spośród bardzo wielu), wystarczy sięgnąć do pierwszego przepisu normującego szczegóły postępowania podatkowego. Jest nim art. 130 Ordynacji, określający zasady wyłączenia pracownika organu podatkowego. Analogiczna do niego reguła k.p.a. wskazuje zwięźle, że wyłączeniu mogą podlegać pracownik organu administracji publicznej (art. 24 § 1) oraz członek organu kolegialnego (art. 24 § 1). Te dwa krótkie pojęcia zawierają w sobie wszystkie określenia użyte w dużo dłuższym wyliczeniu osób podlegających wyłączeniu, jakie zawarte zostało w art. 130 § 1 Ordynacji: „pracownik urzędu skarbowego, urzędu gminy (miasta), starostwa, urzędu marszałkowskiego, izby skarbowej, funkcjonariusz celny lub pracownik urzędu celnego, izby celnej, urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz członek samorządowego kolegium odwoławczego”.

Syntetyczne brzmienie sformułowań użytych w k.p.a. pozwala natomiast uniknąć problemów interpretacyjnych, które są prostą konsekwencją kazuistyki Ordynacji. Jedną taką przykładową wątpliwość dotyczy dopuszczalności objęcia zakresem art. 130 § 1 Ordynacji również urzędników służby cywilnej, którzy nie są ani pracownikami służby cywilnej, ani funkcjonariuszami. Druga ma związek z tym, że art. 130 § 3 Ordynacji, który powinien się odnosić do całej kategorii podmiotów wskazanych w art. 130 § 1, posługuje się określeniami odmiennymi (pracownik lub funkcjonariusz) niż § 1. Rodzi to wątpliwości, czy przepis ten powinien znaleźć zastosowanie do członka samorządowego kolegium odwoławczego, który nie jest ani pracownikiem, ani funkcjonariuszem. Podobne – całkowicie niepotrzebne – wątpliwości nie powstawałyby, jeśli do zagadnienia tego znalazłyby zastosowanie analogiczne przepisy k.p.a.

Podane przykłady można mnożyć. Prowadzą one do wniosku, że – **wbrew pierwotnym nadziejom – autonomia postępowania podatkowego względem administracyjnego przyczyniła się raczej do zmniejszenia, a nie zwiększenia – jak**

pierwotnie zakładano – pewności prawa podatkowego i do ogólnego pogorszenia jakości legislacji regulującej to postępowanie.

Spostrzeżenie to przekłada się na wniosek, iż **rzetelna reforma Ordynacji wymaga przeanalizowania wszystkich odmienności reguł postępowania podatkowego w porównaniu z wzorcem kodeksowym, ponieważ większość wynikających z Ordynacji różnic albo nie znajduje merytorycznego uzasadnienia, albo skłania raczej ku udoskonaleniu procedury administracyjnej za pomocą doświadczeń wypracowanych na gruncie Ordynacji.** Pozwoliłoby to nie tylko zwiększyć spójność systemową postępowania administracyjnego, ale – przede wszystkim – poprawiłoby przejrzystość Kodeksu podatkowego. Jednocześnie eliminowałoby dużą część przepisów proceduralnych pogarszających sytuację podatnika w porównaniu z wzorcem zawartym w k.p.a. Np. zastąpienie art. 139 Ordynacji (regulującego terminy załatwiania spraw przez organy podatkowe) przez jego odpowiednik z k.p.a. (art. 35) prowadziłoby do skrócenia terminu na rozpatrzenie odwołania z obecnych 3 miesięcy do 1 miesiąca.

Reguły specyficzne dla postępowania podatkowego powinny natomiast zostać utrzymane tam, gdzie konieczność regulacji innej niż we wzorcu kodeksowym uzasadniona jest specyfiką postępowania podatkowego.

W praktyce oznacza to, że **należy znowelizować art. 3 k.p.a., aby do postępowania podatkowego znajdowały zastosowanie następujących przepisy k.p.a: 24-113 i 123-163** (wyłączenie pracownika oraz organu, strona, załatwianie spraw, doręczenia, wezwania, terminy, wszczęcie postępowania, metryki, protokoły, adnotacje, udostępnianie akt, dowody, rozprawa, zawieszenie postępowania, decyzje, odwołania, zażalenia, uchylene, zmiana, stwierdzenie nieważności oraz wygaśnięcie decyzji). Z drugiej strony w trakcie prac nad Kodeksem podatkowym **należy zidentyfikować niezbędne odmienności postępowania podatkowego. Powinny one zostać zamieszczone w rozdziale obejmującym przepisy szczególne w zakresie właściwego postępowania podatkowego.**

Do zagadnień dotyczących właściwego postępowania podatkowego, dla których utrzymanie odmienności w porównaniu z wzorcem k.p.a. znajduje najgłębsze uzasadnienie, należy wykonanie decyzji¹¹⁰. Obecne reguły Ordynacji wymagają jednak gruntownej reformy. Zmiany powinny objąć w pierwszej kolejności **wykreślenie istniejącej obecnie możliwości nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej z tego tytułu, że do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostało**

¹¹⁰ Obecnie art. 239a-239j Ordynacji.

mniej niż trzy miesiące¹¹¹. Przepis ten godzi bowiem w istotę instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego, promując jednocześnie opieszałość organów podatkowych.

Kolejną istotną odmiennością utrzymaną pod rządami Kodeksu podatkowego powinno być pełnomocnictwo ogólne¹¹². Praktyka postępowań podatkowych sugeruje też wyraźnie konieczność wprowadzenia co najmniej jednej zmiany do zasad dotyczących postępowania dowodowego: strona powinna mieć prawo żądania, aby organ podatkowy wystąpił do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego, przy czym koszty takiego postępowania ponosiłby wnioskodawca¹¹³.

Zapełnić też należy **obecną lukę prawną w przepisie z jednej strony nakazującym wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego** (do momentu uprawomocnienia się jego orzeczenia)¹¹⁴, a z drugiej niezakazującym wykonania decyzji przed dniem wniesienia tego rodzaju skargi. Zgodnie z postulatami Prezydenta i Ministra Gospodarki podatnik powinien mieć w takim przypadku – jeszcze przed wniesieniem skargi do sądu – uprawnienie do złożenia wniosku o wstrzymanie wykonania decyzji. Propozycja ta powinna jednak zostać uzupełniona o możliwość nałożenia na wnioskodawcę sankcji w przypadku, kiedy – mimo złożenia wniosku do organu podatkowego – nie wniósłby on skargi do sądu.

Do zagadnień specyficznych wyłącznie dla właściwego postępowania podatkowego należy też z pewnością zaliczyć uregulowania dotyczące kar porządkowych¹¹⁵ oraz kosztów postępowania¹¹⁶, które nie stanowią materii regulowanej przez k.p.a.

Na marginesie warto też dodać, że w przypadku odstąpienia od regulowania w Kodeksie podatkowym postępowania podatkowego w zakresie obecnie dublującym przepisy k.p.a. możliwe byłoby wykreślenie przepisów dotyczących terminów z przepisów ogólnych Ordynacji. Uregulowania obecnego art. 12 Ordynacji – w zakresie terminów procesowych – znajdowałyby w takim przypadku zastosowanie poprzez odniesienie do normującego tę

¹¹¹ Obecnie art. 239b § 1 pkt 4 Ordynacji.

¹¹² Instytucja nieprzewidziana obecną treścią Ordynacji; jej wprowadzenie planowane jest w ramach nowelizacji (zwl. art. 138d wersji nowelizacji z 28.11.2014 r.).

¹¹³ Na zasadzie analogicznej do obecnego art. 267 § 1 pkt 1 Ordynacji, zgodnie z którym „stronę obciążają koszty, które zostały poniesione w jej interesie albo na jej żądanie, a nie wynikają z ustawowego obowiązku organów prowadzących postępowanie”.

¹¹⁴ Obecnie art. 239f § 1 Ordynacji.

¹¹⁵ Obecnie art. 262-263 Ordynacji.

¹¹⁶ Obecnie art. 264-271 Ordynacji.

materię art. 57 k.p.a., zaś reguły dotyczące terminów materialnych¹¹⁷ powinny zostać przeniesione do działu poświęconego zobowiązaniom podatkowym¹¹⁸.

7. Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami, tajemnica skarboweja i zaświadczenia

Rozdziały dotyczące wymiany informacji podatkowych z innymi państwami, tajemnicy skarbowej i zaświadczeń¹¹⁹ mogą co do zasady bazować na obecnie obowiązujących przepisach Ordynacji. Z pewnością należy jednak zmodyfikować jeden z przepisów regulujących zaświadczenia poprzez wskazanie, że są one wydawane dla potwierdzenia faktów albo stanu prawnego wynikających z prowadzonych przez organ podatkowy ewidencji, rejestrów lub też z innych danych, do których organ ma dostęp, a nie tylko – jak obecnie – znajdujących się w jego posiadaniu (art. 306b § 1 Ordynacji). Zmiana ta uwzględni zmiany wynikające z procesu informatyzacji administracji publicznej, które pozwalają organom podatkowym na korzystanie również z danych znajdujących się w zewnętrznych bazach danych.

¹¹⁷ Obecnie art. 12 § 1-5 Ordynacji.

¹¹⁸ Gdzie już teraz zawarte są przepisy dotyczące terminów wykonalności zobowiązań podatkowych, nazywanych w Ordynacji terminami płatności podatku: art. 47.

¹¹⁹ Obecnie odpowiednio art. 305a-305o, art. 293-305 i 306, art. 306a-n Ordynacji.

V. Gwarancje praworządności i rzetelności działania organów skarbowych

1. Uwagi wprowadzające

Podstawowym warunkiem praworządności działania organów skarbowych jest odpowiednio wysoka jakość prawa podatkowego. Obecna Ordynacja nie zawiera żadnych mechanizmów służących osiągnięciu tego celu. Kodeks podatkowy powinien je przewidywać. Kwestię tę należy w pierwszej kolejności uregulować w omawianym dziale.

Druga grupa przepisów powinna tworzyć mechanizmy motywujące pracowników organów podatkowych do praworządnego i rzetelnego działania. Mimo iż mechanizmy te mają fundamentalne znaczenie dla prawidłowego działania systemu podatkowego, ani obecna Ordynacja, ani ustawa o służbie cywilnej¹²⁰, ani ustawa o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych (dalej: ustawa o organach podatkowych)¹²¹, ani projekt ustawy o administracji podatkowej¹²² nie zawierają odpowiednich reguł dotyczących tej materii. Brak ten stanowi jedną z najważniejszych przeszkód w zagwarantowaniu, by pracownicy organów podatkowych przestrzegali wysokich standardów merytorycznych.

Wprowadzenie do Kodeksu podatkowego mechanizmów motywujących pracowników organów podatkowych do profesjonalnego działania pozwoli na wyraźną poprawę jakości działań organów skarbowych. Nie tylko przyczyni się do realizacji wymogów konstytucyjnych, ale również ograniczy liczbę decyzji zaskarżanych do sądów i uchylanych przez nie. Zmniejszy więc koszty, jakie ponoszą podatnicy, aparat skarbowy i sądownictwo administracyjne z powodu niewystarczającego przygotowania pracowników aparatu skarbowego do stosowania prawa podatkowego. Ma to szczególne znaczenie, biorąc pod uwagę obniżającą się jakość stosowania prawa przez organy podatkowe, co znajduje bezpośrednie odzwierciedlenie w wysokim współczynniku decyzji uchylanych przez sądy administracyjne.

Procesom tym nie przeciwdziałają wymogi i procedury przewidziane ustawą o służbie cywilnej, mimo że **wszyscy pracownicy organów podatkowych zatrudnieni na stanowiskach urzędniczych wchodzi w skład korpusu służby cywilnej. W związku z tym**

¹²⁰ Ustawa z dnia 21.11.2008 r., Dz. U. 2008, Nr 227, poz. 1505 ze zm.

¹²¹ Ustawa z dnia 21.06.1996 r., Dz. U. 1996, Nr 106, poz. 489 ze zm.

¹²² Wersja z dnia 18.02.2015 r., dostępna na <http://legislacja.rcl.gov.pl>.

podlegają oni całej serii przepisów mających chronić wysokie standardy merytoryczne i etyczne korpusu służby cywilnej.

W tym miejscu należy wymienić najważniejsze z tych przepisów, wskazując następnie główne przyczyny ich nieskuteczności w przypadku pracowników aparatu skarbowego.

Ustawa o służbie cywilnej po pierwsze zezwala (art. 4) na zatrudnienie w korpusie służby cywilnej jedynie osób, które:

- korzystają z pełni praw publicznych;
- nie były skazane prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- posiadają kwalifikacje wymagane na dane stanowisko pracy;
- cieszą się nieposzlakowaną opinią.

Po drugie, nabór do służby cywilnej ma być otwarty oraz konkurencyjny (art. 6), a dyrektor generalny urzędu niezwłocznie po przeprowadzonym naborze upowszechnia informację o wyniku naboru, która zawiera zarówno określenie stanowiska pracy, jak i imię i nazwisko wybranego kandydata oraz jego miejsce zamieszkania (art. 31).

Po trzecie, pracownik podejmujący po raz pierwszy pracę w służbie cywilnej powinien co do zasady odbyć kilkumiesięczną służbę przygotowawczą, która ma na celu teoretyczne i praktyczne przygotowanie do należytego wykonywania obowiązków służbowych i kończy się egzaminem (art. 36).

Po czwarte, członek korpusu służby cywilnej jest obowiązany w szczególności: przestrzegać Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i innych przepisów prawa; chronić interesy państwa oraz prawa człowieka i obywatela; racjonalnie gospodarować środkami publicznymi; rzetelnie i bezstronnie, sprawnie i terminowo wykonywać powierzone zadania; dochowywać tajemnicy ustawowo chronionej; rozwijać wiedzę zawodową; godnie zachowywać się w służbie oraz poza nią (art. 76 ust. 1).

Po piąte, urzędnik służby cywilnej (czyli pracownik mianowany) oraz pracownik służby cywilnej zatrudniony na podstawie umowy o pracę na czas nieokreślony podlega ocenie okresowej dokonywanej przez bezpośredniego przełożonego raz na dwa lata (art. 81 ust. 1). Ocena ta dotyczy wykonywania przez członka korpusu służby cywilnej obowiązków wynikających z opisu zajmowanego przez niego stanowiska pracy (art. 81 ust. 3)¹²³ oraz zawiera wnioski dotyczące indywidualnego programu rozwoju zawodowego (art. 81 ust. 5).

¹²³ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 08.05.2009 r. w sprawie warunków i sposobu przeprowadzania ocen okresowych członków korpusu służby cywilnej, Dz. U. 2009, Nr 74, poz. 633, określa następujące cztery obowiązkowe kryteria oceny: 1) rzetelność i terminowość, 2) wiedzę specjalistyczną i umiejętność jej wykorzystania, 3) zorientowanie na osiągnięcie celów oraz 4) doskonalenie zawodowe.

W razie uzyskania negatywnej oceny okresowej członek korpusu służby cywilnej podlega ponownej ocenie po upływie 6 miesięcy od dnia zapoznania się z oceną (art. 81 ust. 9). Dwukrotna negatywna ocena urzędnika służby cywilnej (podobnie jak utrata nieposzlakowanej opinii) skutkuje rozwiązaniem stosunku pracy z zachowaniem trzymiesięcznego okresu wypowiedzenia (art. 71 ust. 1).

Po szóste, ustawa o służbie cywilnej przewiduje czytelną ścieżkę awansu. Składa się na nią w pierwszej kolejności możliwość uzyskania mianowania po spełnieniu wymogów ustawowych (art. 40) oraz pozytywnym przejściu postępowania kwalifikacyjnego organizowanego przez Krajową Szkołę Administracji Publicznej (art. 43). Ponadto ustawa przewiduje dziewięć stopni służbowych urzędników służby cywilnej, którym przyporządkowane są stawki dodatku służby cywilnej z tytułu posiadanego stopnia służbowego (art. 86). Urzędnik służby cywilnej może otrzymać kolejny stopień służbowy po uzyskaniu pozytywnej oceny, o której mowa w art. 81, jeżeli zawiera ona umotywowany wniosek bezpośredniego przełożonego o przyznanie urzędnikowi służby cywilnej kolejnego stopnia służbowego (art. 89 ust. 1). Ponadto urzędnik służby cywilnej, który od otrzymania ostatniego stopnia służbowego uzyskał dwie kolejne następujące po sobie pozytywne oceny okresowe na jednym z dwóch najwyższych poziomów przewidzianych w skali ocen, otrzymuje kolejny stopień służbowy w terminie 30 dni od dnia zapoznania urzędnika służby cywilnej z oceną okresową (art. 89 ust. 2).

Po siódme, członek korpusu służby cywilnej ma też obowiązek uczestniczyć w szkoleniach (art. 106), a bezpośredni przełożony ma obowiązek ustalić indywidualny program rozwoju zawodowego, stanowiący podstawę do kierowania członka korpusu służby cywilnej na szkolenia, biorąc pod uwagę w szczególności wnioski zawarte w ocenie okresowej, planowaną ścieżkę awansu stanowiskowego i finansowego członka korpusu służby cywilnej, plany i możliwości rozwoju zawodowego członka korpusu służby cywilnej oraz potrzeby i możliwości urzędu w zakresie zatrudnienia (art. 108 ust. 1).

Zacytowane reguły ustawy o służbie cywilnej zmiernają do zagwarantowania wysokich – i rosnących wraz z karierą – standardów merytorycznych i etycznych członków korpusu służby cywilnej. Dlaczego więc z roku na rok rośnie współczynnik uchylanych decyzji podatkowych (co świadczy o obniżającej się jakości stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe), a brak sprawnej administracji podatkowej stanowi najważniejsze utrudnienie działalności gospodarczej w Polsce?

Wśród możliwych wytłumaczeń tego paradoksu na pierwszy plan wysuwa się zwłaszcza bardzo ograniczona obiektywność oceny spełnienia przez członków służby cywilnej

wymogów ustawowych. Wymóg takiej obiektywności spełnia jedynie postępowanie kwalifikacyjne na (mianowanego) urzędnika służby cywilnej, organizowane przez Krajową Szkołę Administracji Publicznej. Mianowani urzędnicy stanowią jednak wyłącznie niewielki ułamek wszystkich pracowników aparatu skarbowego, co w praktyce bardzo też ogranicza znaczenie opisanej ścieżki awansu (ponieważ dotyczy ona jedynie tej kategorii członków korpusu służby cywilnej). W pozostałych przypadkach o statusie pracownika – w tym zwłaszcza o sposobie spełnienia przez niego kryteriów oceny okresowej, premiach, awansach – decyduje wyłącznie opinia przełożonych. Nie tyle służy to poprawie standardów merytorycznych, ile sprzyja podporządkowaniu hierarchicznemu. Daleka od ideału otwartego i konkurencyjnego procesu naboru jest także praktyka zatrudniania w aparacie skarbowym.

O tym, że prawodawca nie przywiązuje dużej wagi do konieczności zapewnienia przez pracowników organów skarbowych wysokich standardów merytorycznych, świadczy szczególnie ustawa o organach podatkowych. Co prawda od kandydatów zarówno na stanowisko dyrektora izby skarbowej, jak i naczelnika urzędu skarbowego wymaga ona (art. 5 ust. 5a) posiadania wykształcenia magisterskiego, nie musi być to jednak wykształcenie prawnicze, a tym bardziej wykształcenie z dziedziny prawa podatkowego. Wystarczy, że kandydat uzupełni wykształcenie w dowolnej dziedzinie podyplomowymi studiami ekonomicznymi¹²⁴. Ustawa zezwala więc, by stanowiska kierownicze w organach podatkowych piastowały osoby nawet bez jakiegokolwiek znajomości prawa (a tym bardziej bez specjalistycznego przygotowania w dziedzinie prawa podatkowego). Oczywiście kwestia ta ma podstawowe znaczenie dla funkcjonowania systemu podatkowego, ponieważ to dyrektor izby skarbowej i naczelnik urzędu skarbowego są organami wydającymi decyzje w sprawach podatkowych i zwierzchnikami pracowników podległych im urzędów, na co dzień rozstrzygających sprawy podatkowe. To ich standardy zawodowe przesądzają o jakości stosowania prawa podatkowego w podległych im urzędach.

System podatkowy nie działa jednak nie tylko na etapie prewencji przeciwko niskim standardom profesjonalizmu pracowników organów podatkowych. To samo dotyczy sankcji za naruszenie tych standardów. Charakterystyczne jest, że mimo częstego uchylania decyzji organów skarbowych przez sądy administracyjne i kolosalnych konsekwencji gospodarczych

¹²⁴ Sytuacji tej w żaden sposób nie poprawia projekt ustawy o administracji podatkowej (wersja z dnia 18.02.2015 r., dostępna na <http://legislacja.rcl.gov.pl>), który przewiduje, że stanowiska dyrektora izby skarbowej, dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej, a także naczelnika i zastępcy naczelnika urzędu skarbowego może zajmować osoba, która „posiada kwalifikacje drugiego stopnia w zakresie prawa, administracji, ekonomii, zarządzania lub w innym zakresie uzupełnione studiami podyplomowymi w zakresie prawa, ekonomii lub zarządzania” (art. 29 ust. 1 pkt 5, ust. 2 i 3). Negatywne konsekwencje tego rozwiązania jedynie w niewielkim stopniu ogranicza – przewidziane w art. 22 ust. 2 projektu – pozbawienie dyrektora izby skarbowej prawa wydawania poleceń pracownikom tej izby w indywidualnych sprawach podatkowych.

sprzecznych z prawem decyzji tych organów obowiązująca od maja 2011 roku ustawa o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa¹²⁵ pozostaje martwym prawem¹²⁶. Na dodatek, mimo całkowitej nieskuteczności tej ustawy, prawodawca nie dokonał choćby jednej jej nowelizacji.

Ze względu na wspomnianą nieskuteczność procedur sankcyjnych szczególnie ważne jest prawidłowe działanie reguł prewencyjnych. To z kolei wymaga zupełnie nowych mechanizmów zatrudniania, premiowania i awansów pracowników organów podatkowych. Powinny one odpowiadać szczególnie skomplikowanej merytoryce prawa podatkowego, co wymaga wyższych standardów wiedzy – oraz zwiększenia obiektywizmu ich weryfikacji – w porównaniu z bazowymi regułami obowiązującymi służbę cywilną.

Przedstawione uwagi prowadzą do wniosku, że dział Kodeksu podatkowego poświęcony **gwarancjom praworządności i rzetelności postępowania podatkowego** należy podzielić na dwa rozdziały:

1. Konsultacje zmian prawa podatkowego.
2. Zatrudnianie, premiowanie i awanse pracowników organów podatkowych.

2. Konsultacje zmian prawa podatkowego

Olbrzymim mankamentem obecnego systemu podatkowego są bardzo częste zmiany prawa podatkowego i ich na ogół niska jakość. Stworzenie mechanizmów przeciwdziałających tym mankamentom ma dwojakiego rodzaju związek z pracami nad Kodeksem podatkowym. Po pierwsze, uchwalenie najlepszego nawet, najbardziej spójnego i przemyślanego Kodeksu podatkowego nie przyniesie spodziewanych efektów stabilizacji systemu podatkowego, jeśli – co można łatwo przewidzieć – od razu stanie się on obiektem mniej lub bardziej racjonalnych działań nowelizacyjnych. Po drugie – jako akt o charakterze systemowym – Kodeks podatkowy powinien wprowadzać procedury utrudniające „psucie prawa” podatkowego (ogólnego i szczególnego). Zagadnienia te powinny zostać uregulowane w dziale dotyczącym zasad praworządności i rzetelności postępowania podatkowego, ponieważ jakość stosowania prawa w dużej mierze zależy od jakości legislacji. Trudno spodziewać się spójnych działań organów skarbowych (oraz wykładni sądowej), jeśli oparte

¹²⁵ Ustawa z dnia 20.01.2011 r., Dz. U. Nr 34, poz. 173.

¹²⁶ Por. np. M. Pogroszewska, A. Tarka, *Bezkarna skarbowka*, „Rzeczpospolita” 19.12.2014 r.

muszą być one na przepisach niejasnych, sprzecznych ze sobą lub skonstruowanych nieprawidłowo od strony systemowej.

Przeciwdziałać temu może wprowadzenie do Kodeksu podatkowego wymogu, by każdy projekt aktu prawnego z dziedziny prawa regulującego podatki (w sensie określonym w słowniczku Kodeksu) został zaopiniowany przez niezależny organ ekspercki, wyposażony dodatkowo w liczne – omówione wcześniej – uprawnienia kontrolne. Wzorem do instytucjonalizacji takiego gremium powinna być – zawarta w projekcie nowelizacji Ordynacji – instytucja Rady do Spraw Unikania Opodatkowania, oczywiście po całkowitym przeformułowaniu jej zadań i zmianie nazwy na Radę do Spraw Dobrego Prawa Podatkowego (dalej: Rada). Powinna ona zastąpić powołaną niedawno Radę Konsultacyjną Prawa Podatkowego, posiadającą bardzo wąskie kompetencje konsultacyjno-opiniotwórcze i utworzoną na podstawie aktu prawnego bardzo niskiej rangi (zarządzenia Ministra Finansów), a przez to całkowicie od Ministra zależną.

Modyfikacja instytucjonalnego wzoru Rady, w porównaniu z rządowym projektem Rady do Spraw Unikania Opodatkowania, powinna polegać na niewielkim wzmocnieniu jej niezależności w porównaniu z wzorcem zawartym w projekcie nowelizacji Ordynacji, na zwiększeniu w niej roli przedstawicieli Krajowej Izby Doradców Podatkowych, na wprowadzeniu do niej przedstawicieli reprezentatywnych organizacji występujących w obronie praw podatników (punkt widzenia i interesy reprezentowane przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych są z zasady zbliżone, lecz nie zawsze tożsame, ze stanowiskiem organizacji skoncentrowanych na obronie praw podatników) oraz na wprowadzeniu dodatkowych mechanizmów konsultacyjnych poprzedzających wydanie opinii Rady.

Rada powinna być niezależnym od organów podatkowych kolegialnym ciałem doradczo-opiniotwórczym Prezesa Rady Ministrów, powołanym do opiniowania każdego z działań rządu w dziedzinie legislacji podatkowych. Powinna wydawać swoje opinie po przeprowadzeniu konsultacji społecznych. Opinie Rady powinny być jawne, a ich wydaniu winna towarzyszyć publikacja wyników konsultacji wraz z ich omówieniem. Przepisy powinny wymagać, by nieuwzględnienie przez rząd opinii Rady wymagało szczegółowego wyjaśnienia w uzasadnieniu projektowanych aktów prawnych.

Rada powinna się składać z 14 członków powoływanych przez Prezesa Rady Ministrów na czteroletnią kadencję. Aby wzmocnić niezależność Rady, jej przewodniczący – zwołujący posiedzenia Rady i kierujący jej pracami – powinien być wybierany przez członków Rady. W skład Rady powinno wchodzić:

a) 4 sędziów wskazanych przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego spośród sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku;

b) 5 pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych, których wiedza, doświadczenie i autorytet w zakresie prawa podatkowego, rynków finansowych i obrotu gospodarczego dają rękojmię prawidłowej realizacji zadań Rady;

c) przedstawiciel Rzecznika Praw Obywatelskich;

d) 2 członków Krajowej Izby Doradców Podatkowych delegowanych przez Krajową Radę Doradców Podatkowych;

e) 2 przedstawicieli reprezentatywnych organizacji występujących w obronie praw podatników.

Członkiem Rady powinna móc się stać tylko osoba korzystająca z pełni praw publicznych, posiadająca pełną zdolność do czynności prawnych, mająca nieposzlakowaną opinię i nieskazana za przestępstwo (w tym skarbowe) popełnione umyślnie. Utrata któregoś z tych przymiotów powinna oznaczać wygaśnięcie uczestnictwa w Radzie, podobnie jak śmierć czy rezygnacja. W innych przypadkach Prezes Rady Ministrów powinien móc odwołać członka Rady tylko w razie nieusprawiedliwionego niewykonywania obowiązków, trwałej niemożności ich wykonywania bądź na skutek otrzymania wniosku o odwołanie od organu delegującego lub wskazującego, w przypadku członków z kategorii a, c, d lub e. Wygaśnięcie członkostwa w Radzie, odwołanie lub niewskazanie kandydata na członka Rady przez uprawniony do tego organ nie powinny wstrzymywać prac Rady.

Minister Finansów powinien zapewnić obsługę prac Rady, a wydane przez niego rozporządzenie powinno określać zasady wynagradzania jej członków oraz zwrotu kosztów.

3. Zatrudnianie, premiowanie i awanse pracowników organów podatkowych

Przepisy dotyczące zatrudniania, premiowania i awansów pracowników organów podatkowych powinny się zaczynać **przepisem programowym** określającym, iż pracownicy ci winni się kierować wytycznymi praworządności oraz najwyższych standardów merytorycznych i etycznych przy interpretacji i stosowaniu prawa. Dalej przepis ten powinien wskazywać, że nadrzędnym obowiązkiem Ministra Finansów jest dążenie do podwyższania merytorycznych i etycznych standardów pracowników organów podatkowych. Oczywiście jednak – ponieważ normy te mają charakter klauzuli generalnej – miałyby one niewielkie

znaczenie praktyczne, jeśli by nie znalazły odzwierciedlenia w szczegółowych uregulowaniach dotyczących zatrudniania, wynagradzania i awansów, prawidłowo motywujących tych pracowników do postępowania zgodnie ze wskazanym przepisem programowym.

W następnej kolejności należy więc wprowadzać rozróżnienie na **dwie kategorie pracowników** organów podatkowych. W skład pierwszej (proponujemy dla niej nazwę „**inspektorzy podatkowi**”) wchodziłoby pracowników wszczynający, prowadzący i/lub kończący postępowanie podatkowe decyzją lub postanowieniem, a także nadzorujący czynności wykonywane w trakcie postępowania przez drugą kategorię pracowników zatrudnionych na stanowiskach urzędniczych (dla których proponujemy nazwę „**inni pracownicy**”).

Na stanowisko inspektorów podatkowych powinny móc zostać powołane **wyłącznie** osoby:

- 1) korzystające z pełni praw publicznych;
- 2) mające nieposzlakowaną opinię, które nie zostały skazane prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- 3) posiadające wyższe wykształcenie prawnicze bądź ekonomiczne;
- 4) które ukończyły specjalistyczne studia podyplomowe w dziedzinie prawa podatkowego;
- 5) zatrudnione w jednostkach organizacyjnych kontroli skarbowej i posiadające co najmniej pięcioletni staż pracy w organach administracji podatkowej lub wpisane na listę doradców podatkowych;
- 6) które zdały egzamin kwalifikacyjny na stanowisko inspektora.

Egzamin kwalifikacyjny powinien być prowadzony przez komisję powołaną przez Ministra Finansów. Komisja ta – w porozumieniu z Radą do Spraw Dobrego Systemu Podatkowego – powinna również określać szczegółowe wymogi programowe dla specjalistycznych studiów podyplomowych, o których mowa w pkt 4, oraz dokonywać akredytacji tych studiów i corocznej oceny jakości kształcenia na poszczególnych studiach. Sposób działania komisji egzaminacyjnej musi gwarantować bezstronność jej działania. Może to nastąpić jedynie wtedy, gdy w jej skład wchodzić będą osoby spoza aparatu skarbowego, o wysokich kompetencjach merytorycznych, podlegające wyłączeniu z egzaminowania kandydata w przypadku możliwości powstania (pozytywnego lub negatywnego) konfliktu interesów.

Inni niż inspektorzy pracownicy organów podatkowych nie musieliby spełniać wymogów określonych powyżej, w pkt 3-6.

Wszyscy inspektorzy podatkowi powinni podlegać ocenie kwalifikacyjnej, przeprowadzanej raz na 12 miesięcy. Ocena pozytywna powinna podlegać gradacji na wynik bardzo dobry, dobry i dostateczny. **Wynik oceny powinien zależeć od liczby i wartości przedmiotu spraw rozpatrywanych przez danego inspektora w ciągu ostatnich 12 miesięcy, proporcji (liczby i wartości) przedmiotu spraw zakończonych do wszczętych, proporcji (liczby i wartości) przedmiotu spraw zakończonych decyzją do (liczby i wartości) decyzji uchylonych przez sądy administracyjne (ostatnie z tych kryteriów powinno mieć szczególnie duży wpływ na wynik oceny)** na zasadach szczegółowo określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów (lub w załączniku do Kodeksu podatkowego), aby maksymalnie utrudnić manipulację wynikiem oceny.

Inni pracownicy podatkowi powinni być oceniani na zasadach przewidzianych aktualnie obowiązującymi przepisami.

W przypadku obydwu kategorii analogiczna do obowiązującej obecnie powinna być też ścieżka odwołania od wyników oceny.

Nabór na wolne stanowiska inspektorów podatkowych powinien być prowadzony przez wyspecjalizowaną komórkę Ministerstwa Finansów, na podstawie średniego wyniku oceny kwalifikacyjnej za ostatnie trzy lata pracy i wyniku egzaminu kwalifikacyjnego. Każdy z kandydatów w danym naborze powinien zostać poinformowany o miejscu, jakie zajął w rankingu kandydatów. Rankingi te powinny (po usunięciu imion i nazwisk poszczególnych kandydatów) być publikowane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Przy ocenie kwalifikacyjnej inspektora pełniącego funkcję kierowniczą powinno się brać pod uwagę również oceny jego bezpośrednich podwładnych. Na ocenę tej kategorii inspektorów wpływać też powinna terminowość załatwiania spraw przez bezpośrednich podwładnych. Dobrą średnią ocenę kwalifikacyjną powinien uzyskiwać jedynie ten inspektor, dla którego bezpośrednich podwładnych łączny średni okres rozpatrywania sprawy nie przekraczał ustawowych terminów załatwienia sprawy¹²⁷. Funkcję kierowniczą powinien móc sprawować jedynie ten inspektor, który za ostatnie trzy lata uzyskał co najmniej dobrą średnią ocenę kwalifikacyjną. Warunki te powinny mieć takie samo zastosowanie do dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych.

¹²⁷ Obecnie terminy te regulowane są przez art. 139 Ordynacji. W przypadku eliminacji autonomii procedury podatkowej względem k.p.a. kwestia ta regulowana byłaby przez art. 35 k.p.a.

Wynik oceny kwalifikacyjnej powinien decydować o premiach (dodatkach) uzyskiwanych przez inspektorów i innych pracowników organów podatkowych każdego szczebla. Premie te powinny być uzależnione wyłącznie od tego wyniku, aby maksymalnie motywować do uzyskiwania wysokich ocen kwalifikacyjnych. Powinny też mieć charakter wyraźnie progresywny i stanowić istotny element uposażenia pracowników organów skarbowych, zastępując wszystkie stosowane obecnie dodatki i premie. Za zasadę powinno się przyjąć, że uwzględniające premie wynagrodzenie sprawującego funkcję kierowniczą inspektora zatrudnionego w izbie skarbowej, który przez dwa kolejne lata uzyskuje wyższe niż dobre wyniki oceny kwalifikacyjnej, nie powinno być niższe od wynagrodzenia sędziego wojewódzkiego sądu administracyjnego.

Minister Finansów powinien zostać zobowiązany do publikacji corocznych raportów dotyczących funkcjonowania systemu egzaminów kwalifikacyjnych i oceny kwalifikacyjnej, zawierających również statystyki dotyczące poszczególnych urzędów i izb podatkowych. Raport ten powinien się stać przedmiotem publicznej opinii Rady do Spraw Dobrego Prawa Podatkowego.

Inspektor podatkowy powinien być odwoływany z mocy prawa z zajmowanego stanowiska w przypadku:

- 1) otrzymania negatywnej oceny kwalifikacyjnej potwierdzonej kolejną ponowną negatywną oceną;
- 2) utraty nieposzlakowanej opinii;
- 3) podjęcia zatrudnienia poza organem podatkowym, jeśli zatrudnienie takie może prowadzić do konfliktu interesów;
- 4) prawomocnego uchylecia lub zmiany w poprzednim roku kalendarzowym co najmniej 50% decyzji spośród wszystkich wydanych przez danego inspektora decyzji, które stały się w tym roku prawomocne lub zostały prawomocnie uchylone. Za prawomocnie uchyloną rozumieć się powinno również decyzję pierwszo-instancyjną, o ile utrzymana ona została w mocy w drugiej instancji (a następnie prawomocnie uchylona przez sąd administracyjny).

Odwołanie inspektora ze stanowiska ze wskazanych powyżej powodów powinno być równoznaczne z rozwiązaniem z nim stosunku pracy z zachowaniem trzymiesięcznego okresu wypowiedzenia. Odwołanie w takim przypadku powinno nastąpić z upływem okresu wypowiedzenia.

Ponieważ standardy narzucane powyższymi rozwiązaniami odbiegają diametralnie od obecnie stosowanych przez organy podatkowe, konieczne byłoby wprowadzenie trzyletniego *vacatio legis* na wejście w życie przepisów regulujących

wymagania dla kandydatów na stanowiska inspektora i innych pracowników skarbowych, pozwalającego obecnym pracownikom podwyższyć swoje kwalifikacje i zdać egzaminy kwalifikacyjne. Takie samo *vacatio legis* winno znaleźć zastosowanie do zasad wynagradzania i awansów przewidzianych ustawą.

Już natomiast **od wejścia w życie Kodeksu podatkowego wszyscy pracownicy organów podatkowych wykonujący funkcje odpowiadające zadaniom inspektorów podatkowych i innych pracowników podatkowych powinni przechodzić oceny kwalifikacyjne. W tym czasie powinien też obowiązywać przepis nakazujący Ministrowi Finansów publikowanie raportu dotyczącego funkcjonowania systemu egzaminów kwalifikacyjnych i oceny kwalifikacyjnej.**

Zasady dotyczące zatrudniania, premiowania i awansowania pracowników organów podatkowych powinny zostać odpowiednio przeniesione na grunt ustawy o kontroli skarbowej i znaleźć zastosowanie do dwóch kategorii osób realizujących w chwili obecnej zadania określone tą ustawą: inspektorów oraz pracowników kontroli skarbowej. Specyfika kontroli skarbowych może przy tym usprawiedliwić utrzymanie zasady premiowania za stwierdzone uszczuplenie, jednak – w przeciwieństwie do obecnej sytuacji – premie tego rodzaju powinny być wypłacane dopiero po uprawomocnieniu się decyzji kontrolnej.

VI. Podsumowanie

System podatkowy w Polsce nie sprzyja rozwojowi przedsiębiorczości ani wzrostowi dobrobytu. Utrudnia tworzenie nowych miejsc pracy i prowadzi do rozrostu administracji podatkowej. Jego liczne błędy konstrukcyjne zwiększają obciążenie sprawami podatkowymi sądów administracyjnych, negatywnie rzutując na czas rozpatrywania przez nie również innych kategorii spraw. W obecnym kształcie system ten nie motywuje też organów podatkowych do bezstronnego rozstrzygnięcia spraw podatkowych ani zachowania wystarczająco wysokich standardów merytorycznych. Pogarszająca się jakość legislacji i jej niespójność jedynie zwiększają niebezpieczeństwo nadużywania przez organy państwowe swojej pozycji wobec obywatela. Wszystkie te procesy godzą w zasadę lojalności państwa względem obywateli, stanowiącą jedną z najważniejszych wytycznych zasady demokratycznego państwa prawnego, zapisanej w art. 2 Konstytucji¹²⁸.

Część ze wskazanych problemów może zostać usunięta poprzez lepszą systematyzację tekstu nowej ustawy, zmniejszenie jej kazuistyki i eliminację niepotrzebnych zawilości, uciążliwości i niesprawiedliwości wynikających z kierowania się celami fiskalnymi przy formułowaniu przepisów podatkowych. Skutek takich działań wzmocni wprowadzenie instytucji Rady do Spraw Dobrego Systemu Podatkowego, której zadaniem będzie dbanie o wysoką jakość legislacji podatkowej oraz działań aparatu skarbowego, w tym Ministra Finansów. Obydwie te zmiany wzmocnią wzajemnie swój skutek – zwiększą pewność prawa i poczucie bezpieczeństwa prawnego po stronie podatnika, a także poprawią jakość wykładni i stosowania prawa przez organy skarbowe i sądy administracyjne.

Towarzyszyć temu musi jednak również przeformułowanie roli organów skarbowych oraz Ministra Finansów, aby wyeliminować zagrożenia wynikające z coraz większej liczby (następnie uwzględnianych) skarg na działania organów skarbowych wnoszonych do sądów administracyjnych i coraz większej proporcji spraw wygrywanych przed tymi sądami przez podatników, a także z nadmiernej koncentracji działania aparatu skarbowego na wykrywaniu drobnych uchybień przy jednoczesnej niezdolności do skutecznego ścigania poważnych przestępstw skarbowych. Działaniom zaradczym w tym zakresie musi towarzyszyć świadomość, że pierwszy z tych dwóch problemów wynika z niewystarczającego przygotowania merytorycznego pracowników aparatu skarbowego i nieprawidłowej polityki podatkowej MF, drugi natomiast – ze słabej skuteczności ścigania przestępstw skarbowych.

¹²⁸ Por. pkt III.5.2 wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 19.11.2008 r., sygn. Kp 2/08.

Szczególnie ważne z tej perspektywy jest wprowadzenie reguł prawidłowo motywujących pracowników organów podatkowych do rzetelności i praworządności (w tym do przestrzegania zasad konstytucyjnych, takich jak *in dubio pro tributario*) poprzez odpowiednio dobrane mechanizmy rekrutacji, awansu i wynagradzania w organach podatkowych. Pewność stosowania prawa powinny też ugruntowywać działania Ministra Finansów związane z nadaniem realnej wartości Portalowi Podatkowemu.

Z kolei wyeliminowanie nadmiernej koncentracji działania aparatu skarbowego na wykrywaniu drobnych uchybień, przy jednoczesnej niezdolności do skutecznego ścigania poważnych przestępstw skarbowych, powinno się odbywać dwutorowo. Z jednej strony powinno dojść do stworzenia zachęt do ujawniania przypadków nielegalnego uchylania się od opodatkowania. Z drugiej należy wzmocnić – w pierwszej kolejności organizacyjnie, finansowo i merytorycznie – system kontroli skarbowej (a zwłaszcza pion wywiadu skarbowego), przy jednoczesnym wyeliminowaniu kontroli podatkowej.

Działania te muszą być prowadzone równolegle do – zmierzającej w tych samych kierunkach – reformy szczegółowych ustaw podatkowych.



Fundacja Forum Obywatelskiego Rozwoju - FOR

tel. +48 22 628 85 11, +48 726 621 240

e-mail: info@for.org.pl

www.for.org.pl

www.lepszepodatki.pl