



KANCELARIA PREZYDENTA  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, 8 lipca 2014 r.

Olgierd Dziekoński  
Sekretarz Stanu  
503-0741-53-2014

KONFEDERACJA LEWIATAN

16. 07. 2014

Pani  
Henryka Bochniarz  
Prezydent  
Konfederacja Lewiatan

W P L Y N E Ł O  
L.dz. .... KPII 2101 .....

D. STARCZEWSKA  
KIZYSZCZOSKA

dw.: K. WAZDA  
RADA PODATKOWA + P. PRUSZYŃSKI  
G. BACZEWSKI

*Grzegorz Peci*

Prezydent RP w dniu 21 marca 2013 r. podczas Forum Debaty Publicznej „Konkurencyjność mikro, małych i średnich przedsiębiorstw” wskazywał, że przepisy prawa podatkowego powinny być spójne i zrozumiałe, a system podatkowy powinien wzmacniać konkurencyjność firm, przyczyniając się pośrednio w ten sposób m.in. do wzrostu i stabilności zatrudnienia.

Kancelaria Prezydenta RP poddała wnikliwej analizie szereg raportów i opracowań organizacji przedsiębiorców<sup>1</sup>, orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i sądów, oraz publikacji naukowych w obszarze prawa podatkowego, w celu identyfikacji problemów przepisów prawa podatkowego, których pilna korekta zwiększyłaby ochronę praw podatnika i obrotu gospodarczego.

W toku analiz i prac Kancelaria Prezydenta RP zorganizowała trzy seminaria eksperckie nt. systemu podatkowego – 2 grudnia 2013 r. pt. „System obciążeń podatkowych wobec MŚP (rodzaj, liczba i skala obciążeń)”, 16 stycznia 2014 r. pt. „Nowoczesna administracja podatkowa dla polskiej gospodarki”, 23 stycznia 2014 r. pt. „Przejrzysta i efektywna ordynacja podatkowa” – podczas których przedstawiciele sektora publicznego, prywatnego i nauki wskazywali na konieczność zmian w Ordynacji podatkowej.

Podczas roboczych prac w Kancelarii Prezydenta przeanalizowano najbardziej uciążliwe dla podatników przepisy prawa podatkowego i zaproponowano dokonanie kilku istotnych zmian eliminujących pojawiające się w praktyce problemy ze stosowaniem tych przepisów. Wybrane zostały postulaty cechujące się neutralnością dla dochodów sektora finansów publicznych tak, aby nie generowały regresji do budżetu państwa i wzmacniały bodźce efektywnościowe w administracji podatkowej. Można założyć, że w perspektywie średnio-okresowej zmiany spowodują zwiększenie dochodów państwa dzięki zapewnieniu większej pewności obrotu gospodarczego i ochrony zdolności płatniczej podatników.

Przedstawiając wybór opracowanych propozycji zmian wraz z przesłankami, wskazującymi na celowość ich wprowadzenia, uprzejmie proszę o zgłaszanie ewentualnych uwag lub opinii do załączonego materiału **do dnia 8-go sierpnia 2014 r.** Uprzejmie proszę również o przekazanie odpowiedzi drogą elektroniczną na email Biura Projektów Programowych: [bpp@prezydent.pl](mailto:bpp@prezydent.pl).

*Z upoważnienia Kancelarii*  
*[Podpis]*

<sup>1</sup> Raporty: Biała Księga Problemów Podatkowych Rzeczypospolitej, Czarna Księga Barrier Przedsiębiorczości 2013 Konfederacji Lewiatan, Lista Barrier Podatkowych Federacji MŚP, Postulaty Kongresu Rzetelnych Firm, Postulaty Stowarzyszenia Niepokonani 2012, Raport J. Hausnera *et al.* „Konkurencyjna Polska: Jak awansować w światowej lidze gospodarczej?”, Deklaracja Praw Podatnika kongresu Dzień Ochrony Podatnika.

## POSTULATY ZMIAN

**w ustawie – Ordynacja podatkowa, ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych,  
ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawie o swobodzie  
działalności gospodarczej**

### **POSTULAT 1: Wprowadzenie zasady ogólnej rozstrzygnięcia wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika**

W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:

po art. 2 dodaje się art. 2a w brzmieniu:

„Art. 2a. Nie dające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.”;

### **POSTULAT 2: Dostępność oraz przejrzystość bazy interpretacji indywidualnych**

W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:

w art. 14i:

a) § 3 otrzymuje brzmienie:

„§ 3. Interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, są zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej niezwłocznie, nie później jednak niż w ciągu 30 dni od dnia wydania.”,

b) dodaje się § 4 w brzmieniu:

„§ 4. W Biuletynie Informacji Publicznej niezwłocznie zamieszcza się informację o zmianie lub uchyleniu interpretacji indywidualnej, nie później jednak niż w ciągu 30 dni od dnia zmiany lub uchylenia.”;

**POSTULAT 3: Zwiększenie pewności, co do zaistnienia przedawnienia podatkowego poprzez uporządkowanie wyjątków przerywających bądź zawieszających bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego**

W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:

- w art. 70:

a) po § 4 dodaje się § 4a w brzmieniu:

„§ 4a. W przypadku, o którym mowa w § 4, przedłużenie terminu przedawnienia nie może być większe niż dalsze 2 lata.”,

b) w § 6 uchyla się pkt 1,

c) w § 7 uchyla się pkt 1,

d) uchyla się § 8,

e) dodaje się § 9 w brzmieniu:

„§ 9. Łączny okres zawieszenia biegu terminu przedawnienia, o którym mowa w § 6 pkt 4 i 5, nie może przekraczać 2 lat.”;

- uchyla się art. 70c;

- art. 71 otrzymuje brzmienie:

„Art. 71. Przepisy art. 70 stosuje się odpowiednio do należności płatników lub inkasentów z tytułu niepobranych albo niewpłaconych podatków.”;

Przepisy wchodzą w życie w dniu 1 stycznia 2016 r.

**POSTULAT 4: Ograniczenie możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej**

W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:

w art. 239b w § 1:

a) pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości.”,

b) uchyla się pkt 4.

Przepisy wchodzi w życie w dniu ... 2016 r.

**POSTULAT 5: Wprowadzenie fakultatywności składania uzasadnienia do korekty deklaracji podatkowej**

W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:

w art. 81 § 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji.”;

**POSTULAT 6: Uproszczenie procedury postępowania podatkowego: rozpatrywanie spraw przez organ podatkowy drugiej instancji i zakres postępowania dowodowego przeprowadzanego przez ten organ**

W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:

- w art. 182:

a) w § 1 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynika potrzeba uzupełnienia tych dowodów lub ich porównania z informacjami pochodzącymi z banku, bank jest obowiązany na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego, dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej do sporządzenia i przekazania informacji dotyczących strony postępowania w zakresie:”

b) § 3 i 3a otrzymują brzmienie:

„§ 3. Towarzystwa funduszy inwestycyjnych na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego, dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej są obowiązane do sporządzania informacji o umorzonych jednostkach uczestnictwa. Przepis § 1 w części dotyczącej wystąpienia z żądaniem stosuje się odpowiednio.

§ 3a. Podmioty prowadzące rachunki zbiorcze w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2010 r. Nr 211, poz.

1384 oraz z 2011 r. Nr 106, poz. 622, Nr 131, poz. 763 i Nr 234, poz. 1391), na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego lub dyrektora izby skarbowej są obowiązane do sporządzania informacji o wysokości dochodów (przychodów) przekazanych na rzecz podatników uprawnionych z papierów wartościowych zapisanych na takich rachunkach oraz o kwocie pobranego podatku. Przepis § 1 w części dotyczącej wystąpienia z żądaniem stosuje się odpowiednio.”;

- art. 183 otrzymuje brzmienie:

„Art. 183. Z żądaniem sporządzenia i przekazania informacji, o których mowa w art. 182, naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, dyrektor izby skarbowej lub dyrektor izby celnej może wystąpić po uprzednim wezwaniu do udzielenia informacji z tego zakresu albo do upoważnienia odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego, dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie tych informacji, a strona w wyznaczonym terminie:

- 1) nie udzieliła informacji;
- 2) nie upoważniła odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego, dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie informacji;
- 3) udzieliła informacji, które wymagają uzupełnienia lub porównania z informacjami pochodzącymi z instytucji finansowej.”;

- w art. 184:

a) § 1 otrzymuje brzmienie:

„§ 1. Naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, dyrektor izby skarbowej lub dyrektor izby celnej, występując z żądaniem, o którym mowa w art. 182, powinien zwracać szczególną uwagę na zasadę szczególnego zaufania pomiędzy instytucjami finansowymi a ich klientami.”,

b) w § 3 w pkt 2 lit. b i c otrzymują brzmienie:

„b) nie wyraziła zgody na udzielenie naczelnikowi urzędu skarbowego, naczelnikowi urzędu celnego, dyrektorowi izby skarbowej lub dyrektorowi izby celnej upoważnienia do zażądania tych informacji, lub

c) w terminie określonym przez naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego, dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej nie udzieliła informacji albo upoważnienia.”;

- art. 185 otrzymuje brzmienie:

„Art. 185. Instytucje finansowe wymienione w art. 182 odmawiają udzielenia informacji, jeżeli żądanie naczelnika urzędu celnego, naczelnika urzędu skarbowego, dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej nie spełnia wymogów formalnych określonych w art. 184 § 2 i 3.”;

- art. 229 otrzymuje brzmienie:

„Art. 229. Organ odwoławczy może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie.”;

- w art. 233 uchyla się § 2;

Przepisy wchodzi w życie w dniu 1 stycznia 2016 r.

#### **POSTULAT 7: Uchylenie obowiązków administracyjnych „korekty kosztów” w podatkach dochodowych**

W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.) uchyla się art. 24d.

W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.) uchyla się art. 15b.

#### Przepisy przejściowe:

1. Do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy dokonali, na podstawie art. 24d ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo zwiększenia przychodów, stosuje się przepisy art. 24d ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, w zakresie możliwości zwiększenia kosztów uzyskania przychodów.

2. Do podatników podatku dochodowego od osób prawnych, którzy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy dokonali, na podstawie art. 15b ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu

obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo zwiększenia przychodów, stosuje się przepisy art. 15b ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, w zakresie możliwości zwiększenia kosztów uzyskania przychodów.

#### **POSTULAT 8: Zmniejszenie uciążliwości kontroli dla podatników i administracji**

W ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2013 r. poz. 672, z późn. zm.) w art. 80a ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Kontrolę przeprowadza się w siedzibie kontrolowanego, miejscu wykonywania działalności gospodarczej lub w innym miejscu przechowywania dokumentacji, w tym ksiąg podatkowych, w godzinach pracy lub w czasie faktycznego wykonywania działalności gospodarczej przez kontrolowanego. W przypadku gdy dokumentacja jest prowadzona lub przechowywana poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany na żądanie kontrolującego jest obowiązany zapewnić dostęp do dokumentacji w swojej siedzibie albo w miejscu jej prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie jej w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić wykonywanie przez kontrolowanego działalności gospodarczej.”.

## PRZESŁANKI POSTULOWANYCH ZMIAN

### I. Wprowadzenie: stan prawa podatkowego

Podatki stanowią o dochodach budżetu, spełniając tym samym swoją podstawową funkcję fiskalną. Dzięki podatkom finansowane są nie tylko inwestycyjne i konsumpcyjne wydatki publiczne, ale również wydatki o charakterze społecznym i gospodarczym. Stanowią dziś ponad 32% PKB Polski (dane OECD). Podatek przez sam fakt swojego istnienia wywołuje liczne skutki społeczne i gospodarcze. Dlatego działanie instytucji państwowych zajmujących się wymiarem i poborem podatków, co zależy od norm prawa i polityki podatkowej, posiada tak ważne znaczenie dla państwa i obywateli. System podatkowy powinien bowiem równoważyć ich interesy. W szczególności Ordynacja podatkowa jako główny akt prawny określający przepisy prawa podatkowego i regulujący jego stosowanie powinna spełniać to zadanie. Ordynacja podatkowa ustanawia pewne ogólne normy postępowania dla innych ustaw i instytucji państwowych zajmujących się podatkami, przez co wpływa na sprawność działania aparatu skarbowego i na dochody budżetu, w konsekwencji na konkurencyjność przedsiębiorstw, wzrost gospodarczy i zaufanie obywateli do państwa.

Głosy ze strony różnych środowisk gospodarczych i prawniczych wskazują na celowość inicjatywy ustawodawczej, która wzmacnia pożądane ramy funkcjonowania polskiego systemu podatkowego. Na potrzebę zmian w Ordynacji podatkowej i w systemie podatkowym wskazują liczne inicjatywy i raporty ze strony społeczeństwa, w szczególności mikro, małych i średnich przedsiębiorców, np. Biała Księga Problemów Podatkowych Rzeczypospolitej, Czarna Księga Barrier Przedsiębiorczości 2013 Konfederacji Lewiatan, Lista Barrier Podatkowych Federacji MŚP, Postulaty Kongresu Rzetelnych Firm, Postulaty Stowarzyszenia Niepokonani 2012, Raport J. Hausnera *et al.* „Konkurencyjna Polska: Jak awansować w światowej lidze gospodarczej?”, czy Deklaracja Praw Podatnika kongresu Dzień Ochrony Podatnika. Również przedstawiciele doktryny prawa podatkowego oraz sądów wskazują pożądane kierunki zmian: B. Brzeziński i W. Nykiel, „Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych” (2010); C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz „Ordynacja podatkowa - komentarz” (2013); S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, „Ordynacja podatkowa – Komentarz” (2013); H. Dzwonkowski, „Ordynacja podatkowa komentarz” (2013); A. Mariański, „Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego” (2009). Wyżej wymienione opracowania były wykorzystywane w pracach Kancelarii Prezydenta RP nad projektem zmian legislacyjnych, będąc cennym źródłem wiedzy dla urzędu Głowy Państwa.

Niepewność regulacji podatkowych generuje negatywne skutki społeczne i gospodarcze oraz utratę zaufania do państwa. Przedsiębiorcy, przedstawiciele doktryny prawa podatkowego oraz organów podatkowych mają powody, by twierdzić, że niepewność, co do obliczenia zobowiązań podatkowych, jest znacząca. W prawie podatkowym w latach 2001-2011 dokonano 1600



istotnych zmian podatkowych<sup>1</sup>, generując niepewność obywateli oraz znaczące ryzyko dla trwałości prowadzenia działalności gospodarczej. Obecna ordynacja podatkowa uchwalona w 1997 r. do dzisiaj została już 98 razy znowelizowana. Dokonany przez Deloitte na zlecenie Ministerstwa Gospodarki pomiar oszacował wynikające z Ordynacji podatkowej koszty realizacji obowiązków informacyjnych na 275 mln zł rocznie, i 1,4 mld zł kosztów całej gospodarki<sup>2</sup>.

Autorzy raportu „Konkurencyjna Polska. Jak awansować w światowej lidze gospodarczej?”<sup>3</sup>, powstałego z inspiracji Prezydenta RP, pod redakcją J. Hausnera, wskazali że: „Prowadzenie działalności gospodarczej w Polsce jest obciążone dużym ryzykiem, którego źródłem jest samo państwo i jego aparat administracyjny.” Cytat ten odnosi się ogólnie do warunków działalności gospodarczej w Polsce, jednak szczególnym obszarem, którego dotyczy w opiniach przedsiębiorców, jest właśnie prawo podatkowe. Niepewność treści przepisów podatkowych oraz samego postępowania organów podatkowych czyni pobór i egzekucję podatków uciążliwym ryzykiem i dodatkowym kosztem prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce. Również nie jest pewne, że wszyscy płacą podatki, o czym świadczy skala wyłudzeń VAT. Dlatego warto zwrócić uwagę na krytyczną ocenę przez ekonomistów i przedstawicieli doktryny prawa podatkowego jakości uchwalanego prawa, jego interpretacji i stosowania przez organy podatkowe oraz wymiar sprawiedliwości. Nieprecyzyjność i wysoki stopień złożoności prawa podatkowego, jego luki konstrukcyjne, wyjątki, ograniczona harmonizacja z innymi gałęziami prawa i erozja w wyniku częstego nowelizowania przepisów, przyczynia się do niskiej oceny stanu i stosowania prawa podatkowego w Polsce. Utrudnia to podatnikowi ocenę jego praw i obowiązków, co podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 3 kwietnia 2000 r., III SA 3108/00 trafnie stwierdzając, że „jeżeli przepis inaczej rozumie sąd, inaczej podatnik, a jeszcze inaczej organ podatkowy, to taki przepis nie powinien pozostawać w obrocie prawnym”<sup>4</sup>.

Powyzsza problematyka odnosi się do szerszego problemu procesu stanowienia prawa w polskim państwie, na co wskazuje przygotowana przez Kancelarię Prezydenta RP Zielona Księga „System stanowienia prawa w Polsce”. Dokument ten wskazuje na potrzebę wzmocnienia spójności prawa, jego przewidywalności, wewnętrznej zgodności oraz zwiększenia partycypacji obywateli, ekspertów i organizacji społecznych w procesie oceny skutków regulacji, jak i normatywnego określenia standardów oceny skutków regulacji projektów prawnych i ich konsultacji.

Stan prawa podatkowego, ze względu na ilość podatków i strukturę systemu danin publicznych, w tym rozbudowanie obowiązków formalnych przy płatnościach i dokumentacji, jak i z uwagi na samo stosowanie przez organy słabej jakości przepisów prawa podatkowego, jest w opinii przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, praktyków i ogółu podatników dalece niezadowolający. Wskazuje na to coraz większe skomplikowanie systemu i prawa podatkowego, co rodzi większe wątpliwości, niepewność, ryzyko oraz koszty po stronie podatnika i błędna

<sup>1</sup> [http://www.ecddp.pl/download/Raport\\_podatkowy\\_ECDDP.pdf](http://www.ecddp.pl/download/Raport_podatkowy_ECDDP.pdf)

<sup>2</sup> Ministerstwo Gospodarki (2010), Pomiar obciążeń administracyjnych w przepisach prawa gospodarczego. Raport z wykonania II Części dzieła, Warszawa, 31 maja 2010

<sup>3</sup> J. Hausner *et al.*, „Konkurencyjna Polska: Jak awansować w światowej lidze gospodarczej?”, Fundacja GAP

<sup>4</sup> Wyrok NSA z 3 kwietnia 2000 r., III SA 3108/00, cytowany w G. Borkowski, *Przyzwyczajenie legislacji a pułapki podatkowe*, Glosa 2001, nr 9, s. 32-35.

wykładnię przepisów przez organy. Adresaci prawa podatkowego mają trudności z jego interpretacją i stosowaniem, tym samym z podejmowaniem decyzji w działalności gospodarczej, co rzutuje negatywnie na obrót gospodarczy i zatrudnienie. Z tego powodu podatnicy bardzo często występują o indywidualną interpretację podatkową, która również często jest zaskarżana, generując znaczące koszty administracyjne i sądowe. Z niepewnością prawa muszą tym samym mierzyć się organy i sądy administracyjne.

### Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego

Prawo podatkowe jest determinowane zasadami zawartymi w Konstytucji RP. Należy podkreślić orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (TK) w tym zakresie.

1. W wyroku TK z 9 października 2007 r. SK 70/06 w sprawie zarzutu naruszenia art. 2 Konstytucji dotyczącym naruszenia zasady dostatecznej określoności prawa, Trybunał Konstytucyjny obszernie odniósł się do sposobu stanowienia prawa, stwierdzając:

„W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat tej zasady (...) jest ona związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciężących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw”.

2. W wyroku TK z dnia 8 grudnia 2009 r. K 7/08, TK wskazał, że wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej powinien być pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa, niemniej na ustawodawcy ciąży także obowiązek szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji. TK wyprowadził z zasady demokratycznego państwa prawnego szereg wartości mających istotne znaczenie dla właściwego ukształtowania relacji państwo-jednostka, wskazując, że zasada ta składa się z

- wielu zasad szczegółowych: z zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady pewności prawa, nakazu zachowania odpowiedniego *vacatio legis*, zakazu *lex retro non agit* oraz dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego.
3. W wyroku TK z 31 stycznia 1996 r. K 9/96, Trybunał wskazywał, że niedopuszczalne jest takie stanowienie i stosowanie prawa, aby stawało się ono swoistą pułapką dla obywateli – prawo winno być stanowione precyzyjnie, tak aby obywatel miał możliwość poznania konsekwencji prawnych swojego działania. W szczególności obowiązek ten dotyczy prawa podatkowego. Skoro ustawodawca nie dochował należytej staranności w trakcie stanowienia prawa, to wszelkie wątpliwości interpretacyjne winny być rozstrzygane na korzyść podatnika. Konstatacja ta ma swoje oparcie również w zasadzie *nullum tributum sine lege* (żadnego podatku bez ustawy), która wynika jednoznacznie z art. 84 Konstytucji RP. Tym bardziej, wątpliwości interpretacyjne winny być rozstrzygane na korzyść podatnika, gdy ustawodawca nie dochował należytej staranności w procesie stanowienia prawa.<sup>5</sup>
  4. Trybunał wskazał również, że na ustawodawcy ciąży obowiązek ustalania regulacji, które sprzyjają wygaszaniu stanu niepewności. Zdaniem Trybunału przepisów dotyczących obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego nie można traktować jako funkcjonujących „równolegle” i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Z orzecznictwa wynika, że daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Przepisów dotyczących obowiązków daninowych jednostki wobec państwa nie można traktować jako funkcjonujących bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka, i obywatela, niezależnie od ich treści.

#### Dialog w Kancelarii Prezydenta RP

Zadaniem organów konstytucyjnych powinno być stwarzanie jak najlepszych warunków działania dla obywateli, a ochrona praw podatnika w tym zakresie zasługuje na szczególną uwagę. Jak wskazał Prezydent RP w orędziu przed Zgromadzeniem Narodowym w dniu 4 czerwca 2014 r.:

„Poprzez pogłębienie wolności gospodarczej powinniśmy dążyć do zwiększenia konkurencyjności Polski: wolność gospodarcza oznacza szansę dla przedsiębiorców na to, by tworzyli skuteczniej i w większej liczbie miejsca pracy dla Polaków (...) Wolność powinno gwarantować dobre państwo i prawo: siła państwa demokratycznego zależy od jego sprawności i zaufania, jakim darzą go obywatele. Wielu Polaków, wszyscy o tym wiemy, ucieka z różnych powodów albo na emigrację, albo w szarą strefę. Niedostateczna jest jakość, przejrzystość i

---

<sup>5</sup> M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001; E. Morawska, *Klauzula państwa prawnego w Konstytucji RP na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Toruń 2003

stabilność stanowiącego prawa. Nie do przyjęcia w państwie prawa jest przewlekłość postępowań oraz przypadki ścigania i skazywania osób, które później okazują się niewinne.”

Prezydent RP w marcu 2013 r. podczas Forum Debaty Publicznej „Konkurencyjność mikro, małych i średnich przedsiębiorstw” wskazywał, że przepisy prawa podatkowego powinny być spójne i zrozumiałe, system podatkowy powinien wzmacniać konkurencyjność firm, oraz że jakościowe otoczenie prawne, podatkowe i regulacyjne jest kluczem do konkurencyjności małych i średnich przedsiębiorstw, a pośrednio także kluczem do gwarantowanego wzrostu i stabilności zatrudnienia.

Skupienie prac w Kancelarii Prezydenta RP na Ordynacji podatkowej wynika z potrzeby pilnej korekty niektórych jej przepisów i rozwiązań, na rzecz zwiększenia ochrony praw podatnika i pewności obrotu gospodarczego. Prawo podatkowe nie może tłumić obrotu gospodarczego – przeciwnie, musi szanować stabilność obrotu gospodarczego jako istotny element poszerzania bazy podatkowej i aktywności społeczeństwa, w celu nie naruszania zdolności płatniczej podatników i tym samym zwiększania dochodów skarbu państwa w długiej perspektywie. Prawo podatkowe nie powinno również ingerować istotnie w wolność obywatelską, tym bardziej, gdy uwzględnimy fakt, że normy prawa podatkowego, tak jak prawa karnego i administracyjnego, ingerują w sferę wolności obywatela. Istotne w kontekście zmian w tym duchu są również wyroki Trybunału Konstytucyjnego w materii prawa podatkowego.

W celu identyfikacji problemów systemu podatkowego i prawa podatkowego Kancelaria Prezydenta RP zorganizowała trzy seminaria eksperckie na temat systemu i prawa podatkowego. Zwrócono wtedy uwagę, że kluczowa jest struktura, rodzaj, ilość oraz skala systemu danin publicznych, jednak kwestią ściśle powiązaną z jakością systemu podatkowego jest efektywna struktura administracji podatkowej i Ordynacja podatkowa. Na konieczność zmian wskazywali przedstawiciele sektora publicznego, prywatnego i akademickiego – praktycy, przedsiębiorcy, urzędnicy i przedstawiciele doktryny prawa podatkowego – podczas seminariów eksperckich Kancelarii Prezydenta RP z 2 grudnia 2013 r. pt. „System obciążeń podatkowych wobec MŚP (rodzaj, liczba i skala obciążeń)”<sup>6</sup>, z 16 stycznia 2014 r. pt. „Nowoczesna administracja podatkowa dla polskiej gospodarki”<sup>7</sup> oraz z 23 stycznia 2014 r. pt. „Przejrzysta i efektywna ordynacja podatkowa”<sup>8</sup>.

#### *Seminarium eksperckie Kancelarii Prezydenta RP „System obciążeń podatkowych wobec mikro, małych i średnich przedsiębiorstw”*

Eksperti wskazywali, że potrzeba uproszczenia danin publicznych, ale że poziom obciążeń podatkowych polskich przedsiębiorstw to problem wtórny wobec skomplikowania i braku stabilności systemu podatkowego. Ocena systemu podatkowego w Polsce przez międzynarodowe

<sup>6</sup>[www.prezydent.pl/dialog/fdp/gospodarka-konkurencyjnej-polski/aktualnosci/art,54,seminarium-ekspertckie-system-obciazen-podatkowych-wobec-msp.html](http://www.prezydent.pl/dialog/fdp/gospodarka-konkurencyjnej-polski/aktualnosci/art,54,seminarium-ekspertckie-system-obciazen-podatkowych-wobec-msp.html)

<sup>7</sup>[www.prezydent.pl/dialog/fdp/gospodarka-konkurencyjnej-polski/aktualnosci/art,56,dyskusja-o-nowoczesnej-administracji-podatkowej.html](http://www.prezydent.pl/dialog/fdp/gospodarka-konkurencyjnej-polski/aktualnosci/art,56,dyskusja-o-nowoczesnej-administracji-podatkowej.html)

<sup>8</sup> [www.prezydent.pl/dialog/fdp/gospodarka-konkurencyjnej-polski/aktualnosci/art,57,seminarium-ekspertckie-przejrzysta-i-efektywna-ordynacja-podatkowa.html](http://www.prezydent.pl/dialog/fdp/gospodarka-konkurencyjnej-polski/aktualnosci/art,57,seminarium-ekspertckie-przejrzysta-i-efektywna-ordynacja-podatkowa.html)

instytucje jest negatywna. Na słabą pozycję Polski – 113. miejsce wśród 189 przebadanych państw w rankingu *World Bank Doing Business 2014* w kategorii „*Paying Taxes*” – składa się liczba płatności rocznie, skala opodatkowania oraz uciążliwości związane z zapewnieniem zgodności z biurokratycznymi wymogami i czas, który podatnicy prowadzący działalność gospodarczą muszą przeznaczyć na płacenie podatków. W Polsce przeciętna firma ma 18 płatności podatkowych w roku i potrzebuje ok. 286 godzin, aby dokonać płatności podatków, podczas gdy średnia w państwach członkowskich OECD wynosi 175 godzin. W opodatkowaniu małych i średnich przedsiębiorstw Polska nie odbiega od średniej krajów Unii Europejskiej i OECD, przy czym należy zwrócić uwagę na to, że podatki obciążające pracę w Polsce stanowią największą część w strukturze opodatkowania przedsiębiorstw oraz znajdują się na relatywnie wyższym poziomie w porównaniu do konkurencyjnych państw w Europie. Wysoki udział obciążeń pracy generuje negatywne skutki dla rynku pracy – wpływa to na wysoki poziom bezrobocia, na większy rozmiar szarej strefy i funkcjonowanie rodzin – oraz zwiększa koszty działalności firm. Ponadto, według danych OECD (*bazą danych OECD Tax Administration*) Polska ma drugą najdroższą administrację podatkową wśród państw członkowskich OECD, z drugim największym stosunkiem kosztu funkcjonowania administracji podatkowej w stosunku do kwoty poboru podatków. OECD w przeglądach polskiej gospodarki „*OECD Economic Survey of Poland 2014*” i „*OECD Economic Survey of Poland 2012*” wskazała, że polska polityka podatkowa i polityka transferów socjalnych jest nieefektywna, oraz że istotne jest obniżenie klina podatkowego na rynku pracy i poprawienie efektywności kosztowej w administracji publicznej.

*Seminarium eksperckie Kancelarii Prezydenta RP „Nowoczesna administracja podatkowa dla polskiej gospodarki”*

Stosowanie prawa podatkowego ze strony administracji podatkowej jest obarczone problemem przypadkowości procesu kształtowania struktur organizacyjnych administracji podatkowej. Zdaniem ekspertów, w celu zwiększenia efektywności i przyjazności administracji podatkowej, warto rozważyć dokonanie zmiany modelu administracji w kierunku specjalizacji funkcjonalnej opierającej się na czterech funkcjach administracji podatkowej: poboru (obsługa i egzekucja podatków), kontroli (organa ścigania oszustw), informacyjno-administracyjnej (informowanie o prawach i obowiązkach, system wiążących interpretacji) oraz kształtowania strategii polityki podatkowej (nadzór nad polityką podatkową i wytyczanie celów innych niż cel fiskalny, np. wzrost zatrudnienia, PKB). Problemem jest niekompatybilność tych funkcji ze względu na umieszczenie ich w Polsce w jednym organie, stąd konieczny jest ich podział na część wykonawczą i polityczno-strategiczną, oraz rozdzielenie ścigania przestępstw podatkowych oraz interpretacji od samego poboru podatków.

Ważną kwestią dla małych i średnich przedsiębiorstw jest kwestia dualizmu obecnej kontroli i stosowanie jednolitego prawa. Obniżanie kosztu funkcjonowania administracji i zwiększanie jej efektywności, będzie wzmocnione poprzez obecnie realizowaną przez resort finansów informatyzację i restrukturyzację administracji podatkowej. Zmiany w dobrym kierunku powinny

również dotyczyć systemu oceny zarządczej (mierników) w administracji oraz ograniczenia formalizmu wewnątrz administracji.

*Seminarium eksperckie Kancelarii Prezydenta RP „Przejrzysta i efektywna ordynacja podatkowa”*

Uczestnicy dyskusji podkreślali, że ordynacja podatkowa musi zacząć spełniać główną potrzebę podatników – w szczególności przedsiębiorców – czyli jasność, pewność i stabilność prawa podatkowego. Ordynacja podatkowa powinna gwarantować ochronę podatnika i zapewniać równowagę praw podatnika, poprzez poszanowanie jego i państwa praw w postaci skutecznego poboru podatków. Realizacja tych postulatów może nastąpić poprzez naprawę wadliwych przepisów i procedur podatkowych, przy jednoczesnym zapewnieniu przejrzystości Ordynacji podatkowej (OP).

Przepisy OP nie powinny bezzasadnie utrudniać ani zwiększać kosztów prowadzenia działalności gospodarczej, niestety w praktyce funkcjonuje zasada *in dubio pro fisco*, tzn. rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść fiskusa. Natomiast brak jednoznaczności regulacji w zakresie faktycznych terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych, związany z licznymi regulacjami stanowiącymi o nierozpoczynaniu biegu terminu zawieszeniu lub przerwaniu biegu, powoduje znaczną niepewność obrotu i dodatkowe koszty działalności gospodarczej. W szczególności przepisy dot. przedawnienia zobowiązań podatkowych – mechanizmu będącego obecnie *de facto* wyjątkiem od zasady nieprzedawniania się zobowiązań – wymagają zmian. W opinii wielu praktyków i ekspertów zbyt częste stosowanie przepisów umożliwiających przerwanie i zawieszenie biegu terminu przedawnienia stanowi nie tyle ograniczenie ochrony praw podatnika, ale wręcz godzi w ochronę praw obywatela.

Eksperti rekomendowali wprowadzenie w Ordynacji podatkowej brakujących zasad, w szczególności zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Zwiększyłyby to pewność prawa, polepszyły sposób funkcjonowania administracji i sądów oraz realizowałyby konstytucyjną zasadę demokratycznego państwa prawa, na co wskazał Trybunał Konstytucyjny w omawianym wyroku z 18 lipca 2013 r. Niektórzy eksperci wskazywali jednocześnie, że zasada *in dubio pro tributario* nie musi koniecznie *explicite* odnosić się do ustalenia stanu faktycznego, gdyż w opinii wielu gwarancje wynikające obecnie z Ordynacji są wystarczające.

Postulowano również uporządkowanie definicji ustawowych w zakresie przedawnień i przypadków przerwania biegu terminu przedawnienia oraz wykreślenie przepisu art. 70 § 6 pkt. 1 OP stanowiącego, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony już z dniem wszczęcia postępowania karno-skarbowego w sprawie. Podkreślano, że organy podatkowe nieskrępowanie wszczynają postępowania karno-skarbowe w sprawie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia (postępowanie przed postawieniem zarzutów konkretnej osobie) w celu przerwania biegu terminu przedawnienia. Wskazano także na przewlekłość toczących się czynności kontrolnych i postępowań podatkowych oraz problemy związane z funkcjonowaniem interpretacji.

Stan prawa podatkowego w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, Najwyższej Izby Kontroli, Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu RP i przedstawicieli doktryny prawa podatkowego

Rzecznik Praw Obywatelskich w stanowisku w sprawie tworzenia i stosowania prawa daninowego wskazał, że: „urząd skarbowy nie ma prawa podejrzewać a priori każdego podatnika o nierzetelność w podaniu wysokości swych dochodów lub o dokonanie bezprawnych odliczeń z podstawy wymiaru podatku”<sup>9</sup>.

Rzecznik Praw Obywatelskich dotychczas podkreślał, że przepisy prawa podatkowego są mało przejrzyste i niedostosowane do aktualnej sytuacji gospodarczej. Projektodawca nadzorujący system podatkowy nie powinien traktować podatków wyłącznie w kategoriach ekonomiczno-finansowych, w szczególności fiskalnych, jako strumienia pieniądza i źródła przychodów, a patrzeć na system podatkowy również jako na normy prawne obowiązujące podatnika, organy i sądy. Organy podatkowe zbyt często zakładając nieufność do podatnika, a czasami podejmując wręcz czynności mające na celu dowiedzenie nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych w celu realizacji celu fiskalnego, działają na niekorzyść praw podatnika i bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

Akceptowanie tego rodzaju praktyk organów przez sądy jest również często spotykana, co też ma swoje źródło w braku zasad ogólnych prawa podatkowego (jak np. zasada *in dubio pro tributario*), które umożliwiłyby sądom efektywniej rozstrzygać spory podatkowe. Orzecznictwo sądów administracyjnych nie powinno tolerować uchybień popełnianych w administracji. W sytuacjach, gdy dochodzi do uchybień czy rozstrzygnięć na korzyść organu, podatnik nie jest w stanie wywiązać się z nałożonych na niego obowiązków, co generuje problemy natury gospodarczej i społecznej (upadłość firm, wzrost bezrobocia, kryzys w rodzinie). Prowadzi to do nieakceptowalności prawa podatkowego, a tym samym do ograniczanego zaufania obywateli do państwa, czego konsekwencją jest również niewykonywanie przez podatników obowiązków podatkowych. W konsekwencji rośnie liczba sporów między podatnikami a organami podatkowymi. Jak wskazują badania CBOS, w okresie 1999-2014 wzrosło przyzwolenie na zatajanie dochodów i nieoficjalne zatrudnianie pracowników. Polacy generalnie potępiają wykroczenia przeciwko prawu podatkowemu, jednak tolerancja dla działań niezgodnych z prawem jest znaczna. Istotna część winy dla tego stanu rzeczy leży po stronie złożonego systemu podatkowego oraz skomplikowania prawa podatkowego i jego stosowania przez organy państwa.

Prof. Bogumił Brzeziński i prof. Włodzimierz Nykiel z Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego w raporcie „Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010” podkreślają, że na złożoność i nieefektywność prawa podatkowego składają się m.in.: brak modelu systemu podatkowego i długookresowego celu polityki podatkowej, niestabilność prawa podatkowego, niedostatki w procesie legislacyjnym i konsultacji społecznych oraz brak dialogu w procesie przygotowywania projektów aktów prawnych z tej dziedziny. Częsta zmiana prawa podatkowego minimalizuje znaczenie orzecznictwa sądów w kształtowaniu prawidłowego kierunku stosowania prawa, przez co podważana jest pewność prawa i wyważenie interesów

---

<sup>9</sup> Stanowisko RPO w sprawie tworzenia i stosowania prawa daninowego, Przegląd Podatkowy 1996, nr 4, s. 17

państwa oraz podatnika. Rozwiązania zbyt często są tworzone dla wygody instytucji państwowych bez pełnej oceny skutków regulacji dla gospodarki i podatników. Środowiska doradców podatkowych<sup>10</sup> wskazują na zbyt częste działanie organów podatkowych niezgodnie z zasadą budzenia zaufania do organów podatkowych, rzadkie działanie w zgodzie z zasadą szybkości, niezasadne przedłużanie postępowań kontrolnych i niezasadne przedłużanie sporów sądowych w sprawie interpretacji. Do nieprawidłowych rozstrzygnięć dochodzi zwłaszcza w sytuacjach, gdy organy podatkowe pod presją czasu uproszczają ustalenia stanu faktycznego w trakcie postępowań, w których zbliża się termin przedawnienia.

Zważając na powyższe, ewidentne jest, że organy są zmuszane działać w obrębie wadliwych przepisów i luk oraz pod presją fiskalną, jakiej od początku transformacji poddawany jest aparat skarbowy. Nieufność do podatnika i strach przed potencjalnym ryzykiem z tytułu rozstrzygnięcia sprawy na korzyść strony, jest również cechą przypisywaną organom.

Najwyższa Izba Kontroli (NIK) wskazuje<sup>11</sup>, że potrzebna jest lepsza organizacja pracy, która by usprawniła częstotliwość oraz efektywność kontroli podatkowej. NIK wskazała również, że decyzje podatkowe są zbyt często uchylane oraz prowadzone jest zbyt często błędne lub niestaranne wyjaśnianie okoliczności, będących podstawą do wydawania decyzji. Skutkuje to częstymi odwołaniami i w rezultacie uchylaniem przez organy lub sądy zakwestionowanych rozstrzygnięć. Zgodnie z szacunkami NIK, izby skarbowe uchylają ok. 1/3 decyzji urzędów skarbowych, a sądy administracyjne ok. 1/4 decyzji urzędów skarbowych. W 2012 r. podatnicy otrzymali ze skarbu państwa 135 mln zł odsetek w wyniku uchylecia rozstrzygnięć wydanych przez fiskusa, z czego 100 mln dotyczyło decyzji VAT. W latach 2011-2013 dochody z podatku od towarów i usług stanowiły średnio 42% dochodów budżetu państwa. W tym samym okresie spadły o ponad 6%, tj. o 7,4 mld zł. W 2011 r. kwoty uszczupleń w podatku VAT ujawnionych przez służby podległe Ministrowi Finansów wyniosły nieco więcej niż 2,5 mld zł, podczas gdy w 2012 r. kwota ta przekroczyła 4 mld zł, a tylko w I półroczu 2013 r. było to prawie 3,2 mld zł. Przyczyną tej sytuacji było m.in. nasilające się zjawisko oszustw podatkowych.

Najwyższa Izba Kontroli w kontrolach<sup>12</sup> dot. przestrzegania praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe wskazywała – mimo ogólnie pozytywnej oceny kontroli i działań podejmowanych na rzecz poprawy jakości prawa, sprawności administracji i warunków dla prowadzenia działalności gospodarczej – na nieprawidłowości w przestrzeganiu praw podatników przez wybrane organy, wnosząc m.in. o:

- wypracowanie przejrzystych, spójnych i stabilnych przepisów prawa podatkowego,
- podjęcie działań organizacyjnych i szkoleniowych celem poprawy jakości decyzji organów oraz skrócenia czasu trwania procedury odwoławczej,

<sup>10</sup> Mariański, A. „Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego”, 2011

<sup>11</sup> Najwyższa Izba Kontroli, Zwalczenie oszustw w podatku od towarów i usług P/13/042, <http://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-kontroli-zwalczenia-oszustw-podatkowych.html>, 14 maja 2014

<sup>12</sup> Najwyższa Izba Kontroli, Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe, P/13/039/KBF <http://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,12517.html>



- wypracowanie i wdrożenie mierników oceny realizacji zadań przez dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych,
- podjęcie działań w celu poprawy jednolitości i prawidłowości wydawanych interpretacji indywidualnych, bieżącego weryfikowania nieprawidłowych interpretacji indywidualnych oraz skrócenia terminów zajmowania stanowiska w związku z problemami interpretacyjnymi przepisów prawa podatkowego, zgłaszanymi przez organy podatkowe,
- uwzględnianie orzecznictwa sądów administracyjnych, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz Trybunału Konstytucyjnego w rozstrzygnięciach odwoławczych i interpretacyjnych.

Powyższe oceny NIK wskazują na wielowątkowość potrzebnych zmian w obrębie reformy prawa podatkowego, struktury i zarządzania w administracji podatkowej, i systemu podatkowego.

W tym kontekście warto podkreślić prace nad prawem podatkowym prowadzone przez Biuro Analiz Sejmowych. W styczniu 2013 r. konferencja sejmowej Komisji Finansów Publicznych i Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu pt. „Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia” przedstawiła wysiłek na rzecz wspólnego wypracowania wniosków dot. reformy zobowiązań podatkowych i procedur podatkowych według jednolitej koncepcji. Podstawowymi materiałami do dyskusji były praca badawcza Biura Analiz Sejmowych opracowana przez pod redakcją Grzegorza Gołębiowskiego i Henryka Dzwonkowskiego oraz projekt ustawy dot. koncepcji przebudowy Ordynacji podatkowej, pod redakcją prof. Henryka Dzwonkowskiego.

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego już w 2001 r. postulowało wprowadzenie zasad ogólnych do prawa podatkowego<sup>13</sup>, przede wszystkim na wprowadzenie zasady ogólnej *in dubio pro tributario* (rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika). Jak wskazuje Adam Mariański w pracy „Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego,” w trakcie tworzenia Ordynacji podatkowej w Polsce nie dokonano pełnej transformacji zasad ogólnych postępowania administracyjnego (dokonano tego jedynie w zakresie postępowania podatkowego). W opinii autora domniemanie niewinności powinno stać się standardem praktyki organów w Polsce. Ponieważ ryzyko błędu przy obliczeniu i odprowadzeniu podatku oraz analizy własnej sytuacji prawno-podatkowej spoczywa na podatniku, uzasadnionym staje się danie podatnikowi praw, służących jego ochronie w relacjach z administracją, w tym współpracy z organami podatkowymi. Jak wskazuje OECD, jasno ustalone i chronione prawa podatnika – w formie miękkiej, np. Karty Praw Podatnika, lub w formie twardej - zapisy na poziomie konstytucji czy prawa krajowego – polepszają jakość współpracy między podatnikiem a administracją podatkową<sup>14</sup>. Dalsze kompleksowe prace nad prawem podatkowym powinny uwzględniać wprowadzenie ogólnych zasad zarówno w obszarze prawa materialnego, jak i postępowania dowodowego.

<sup>13</sup> Projekt przepisów ogólnych ordynacji podatkowej, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2001, nr 3/4.

<sup>14</sup> Taxpayers' rights and obligations - A survey of the legal situation in OECD countries, OECD, 1990

## II. Cel zmian.

Postulaty przewidują wprowadzenie zmian w przepisach prawa podatkowego, których celem jest uproszczenie niektórych obowiązujących przepisów, usunięcie wątpliwości interpretacyjnych wynikających z ich stosowania, jak również wyeliminowanie niektórych przepisów, które w praktyce powodują wiele uciążliwych obowiązków dla podatników, nie przynosząc w zamian oczekiwanych efektów.

Podczas roboczych prac w Kancelarii Prezydenta przeanalizowano najbardziej uciążliwe dla podatników przepisy prawa podatkowego i zaproponowano dokonanie kilku istotnych zmian eliminujących pojawiające się w praktyce problemy ze stosowaniem tych przepisów. Wybrane zostały postulaty cechujące się neutralnością dla dochodów sektora finansów publicznych tak, aby nie generowały regresji do budżetu państwa i wzmacniały bodźce efektywnościowe w administracji podatkowej. Można założyć, że w perspektywie średnio-okresowej zmiany spowodują zwiększenie dochodów państwa dzięki zapewnieniu większej pewności obrotu gospodarczego i ochrony zdolności płatniczej podatników.

## III. Opis prawny postulowanych zmian

### 1. Wprowadzenie zasady ogólnej rozstrzygnięcia wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika

Jednym z najistotniejszych problemów przy stosowaniu przepisów prawa podatkowego jest jego prawidłowa wykładnia. Konstytucja w art. 84 ustawia zasadę powszechności opodatkowania, zaś w art. 217 – zasadę wyłączności ustawy w zakresie podstawowych elementów konstrukcji podatku. Z tych przepisów wywodzona jest zasada „*nullum tributum sine lege*”, z której wynika zakaz nakładania (wymierzania) podatku, jeżeli nie istnieje wyraźna podstawa nałożenia tego podatku w przepisie rangi ustawowej. Z tych zasad jest wywodzona zasada *in dubio pro tributario*. Tak jak zasada prawa karnego *in dubio pro reo* stanowi uzupełnienie i konsekwencję zasady domniemania niewinności, tak zasada *in dubio pro tributario* stanowi konsekwencję zasady domniemania prawdziwości wykazanego przez podatnika podatku do zapłaty.

Z drugiej strony, mimo iż obowiązujące zasady i przepisy postępowania podatkowego nie odbiegają od zachodnich standardów, praktyka stosowania prawa podatkowego pozostawia wiele do życzenia. W opinii praktyków i przedstawicieli doktryny prawa podatkowego organy podatkowe zbyt często stosują dowolną wykładnię i interpretację przepisów podatkowych. Zbyt często obowiązuje niepisana zasada nieufności do podatnika, domniemania nieprawdziwości jego twierdzeń, a także rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść skarbu państwa – *in dubio pro fisco*. Obecnie obowiązujące przepisy prawa podatkowego niejednokrotnie zawierają postanowienia, które wywołują niekończące się wątpliwości interpretacyjne. Polskie prawo podatkowe jest

uważane za niezrozumiałe dla adresatów zawartych w nim norm prawnych. Skomplikowanie i niejasność współczesnego prawa podatkowego, przerzucanie ryzyka prawidłowej interpretacji norm prawa podatkowego oraz stosowanie zasady *in dubio pro fisco* przez organy i sądy administracyjne, czyni wprowadzenie przedmiotowej zasady *in dubio pro tributario* w formie *explicite* do ordynacji podatkowej uzasadnionym. Zasada *in dubio pro tributario* jest obecna w prawodawstwie państw takich jak np. Kanada, Stany Zjednoczone, Belgia i Francja.<sup>15</sup>

Prawo do pewności oraz prawo do zapłaty prawidłowej kwoty podatku są istotnymi prawami, a ich realizacją jest wprowadzenie zasady *in dubio pro tributario* jako reguły prawa pozytywnego. W wyroku SA/Bk 95/95 z dnia 6 marca 1996 r., Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że: „nie można czynić podatnikom zarzutu naruszenia przepisów, jeżeli przepisy te są niejednoznaczne, a podatnik wybrał jedno z możliwych stanowisk. Skoro wyspecjalizowane, profesjonalne organy podatkowe miały trudności z interpretacją wprowadzonych przepisów (...) to oczywistym jest, że nieporównanie większe trudności napotykały podatnicy”.

Najwyższa Izba Kontroli (NIK) w kontrolach<sup>16</sup> dot. przestrzegania praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe wskazywała m.in. na nieprawidłowości związane z podawaniem przez organy w decyzjach kończących postępowanie podatkowe niepełnej lub błędnej podstawy prawnej oraz niepełnego uzasadnienia prawnego. Przykładowo, NIK w wystąpieniu pokontrolnym KBF-4101-06-05/2013 P/13/039 uznała, że ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, sprawowanie nadzoru przez Dyrektora Izby Skarbowej, podkreślając jednocześnie: „W badanym okresie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wykazał wady prawne i proceduralne 977 decyzji i postanowień Dyrektora Izby Skarbowej, co stanowiło 37,2% spośród 2.623 rozstrzygnięć. Na badanej próbie 10 wyroków WSA stwierdzono jednak, że poza naruszeniem ogólnych zasad postępowania podatkowego, powodem uchylecia części decyzji Dyrektora Izby było stosowanie się do wykładni przepisów podatkowych, wynikającej z interpretacji i wytycznych Ministra Finansów, które zostały zakwestionowane przez Naczelny Sąd Administracyjny, Trybunał Konstytucyjny lub Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej”.

Zasady prawa powinny być regułami wyraźnie sformułowanymi w prawie pozytywnym, charakteryzując się dużą doniosłością. Dlatego istnieje potrzeba ustanowienia zasady *in dubio pro tributario* bezpośrednio w Ordynacji podatkowej. Z zasady *in dubio pro tributario* w zakresie wykładni przepisów prawa podatkowego wynikają konsekwencje zakazu poszukiwania innego znaczenia normy prawnej niż wynikające z kontekstu językowego, jeżeli miałyby to prowadzić do rezultatów niekorzystnych dla podatnika, oraz w przypadku, gdy rezultaty wykładni językowej są

<sup>15</sup> Brzeziński, B. (2003), „Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy” w: Gomułowicz, A. i Małecki, J. (2003), *Ex iniuria non oritur ius*: księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego, UAM, Poznań.

Mariański, A. (2014) „Zasada *in dubio pro tributario* w orzecznictwie NSA oraz Trybunału Konstytucyjnego” w: Ofiarski, Z., *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014, s. 501-508.

Kalinowski, M. (2004), „Wykładnia prawa podatkowego w Belgii” oraz „Wykładnia prawa podatkowego we Francji”, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, Nr 4, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Łódź.

<sup>16</sup> Najwyższa Izba Kontroli, *Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe*, P/13/039/KBF

niejednoznaczne, zobowiązując organy stosujące prawo do podjęcia rozstrzygnięcia najkorzystniejszego dla podatnika, a tym samym uniemożliwienia wykładni niekorzystnej dla podatnika. W procesie stosowania nieprecyzyjnie uchwalonego prawa omawiana zasada ma istotne znaczenie dla rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych. Gdy ustawodawca nie dochowuje należytej staranności w trakcie stanowienia prawa, to wszelkie wątpliwości interpretacyjne winny być rozstrzygane na korzyść podatnika. Realizacja tej zasady może ograniczyć przenoszenie ryzyka nieprecyzyjnych przepisów i związanych z tym kosztów na podatnika. Zasady *in dubio pro tributario* nie trzeba na obecną chwilę odnosić do ustalenia stanu faktycznego, gdyż gwarancje wynikające z ordynacji podatkowej w aktualnym brzmieniu są w opinii niektórych przedstawicieli doktryny prawa podatkowego wystarczające.

Adam Mariański, analizując dane dotyczące linii orzecznictwa w sądach administracyjnych w latach 2005-2013<sup>17</sup>, wskazał na bardzo rzadkie stosowanie w praktyce zasady *in dubio pro tributario* przez sądy administracyjne. Powoływanie na zasadę nieustanowioną *explicite* budzi wątpliwości i nie może być samodzielną podstawą działania organu administracji. Stąd należy się spodziewać, że organy podatkowe stosują tę zasadę jeszcze rzadziej niż sądy. Z tych względów wśród prawników panuje przekonanie o konieczności sformułowania bezpośrednio zasady *in dubio pro tributario* w polskim prawie podatkowym.

Wprowadzenie tej zasady w sposób wyraźny w przepisach prawa podatkowego będzie oznaczało jasność dla organów i sądów w trakcie stosowania, i wykładni prawa co do jej istnienia, i będzie ona miała wpływ na rozstrzyganie wątpliwości co do stanu prawnego. Obowiązek rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika powinien ciążyć przede wszystkim na organach podatkowych i na sądach administracyjnych. Dzięki zasadzie *in dubio pro tributario* sądy będą mogły lepiej sprawować swoją rolę w obszarze ochrony praw obywateli, norm prawa i sprawowania funkcji kontrolnych nad działaniami organów podatkowych w toku postępowania podatkowego.

### Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego

Istnienie i obowiązywanie zasady *in dubio pro tributario* nie budzi wątpliwości Trybunału Konstytucyjnego ani doktryny prawa podatkowego. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazywano, że zasada ta w prawie podatkowym winna być wywodzona także z zasady wolności gospodarczej oraz ochrony własności. Na konieczność przestrzegania zasady *in dubio pro tributario* przez organy podatkowe i sądy administracyjne w procesie stosowania przepisów prawa podatkowego wskazał Trybunał Konstytucyjny (TK) w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. (SK 18/09). TK, wbrew obecnej praktyce stosowania prawa podatkowego przez sądy i organy podatkowe, wskazał na konieczność kierowania się tą zasadą przy wykładni przepisów. W uzasadnieniu do tego wyroku TK stwierdził m. in., że: „zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in*

<sup>17</sup> Mariański, A. „Zasada *in dubio pro tributario* w orzecznictwie NSA oraz Trybunału Konstytucyjnego” w: Ofiarski, Z., XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość, 2014  
Mariański, A. „Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego”, 2011

*dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.”. Zatem zasada *in dubio pro tributario* może być wykorzystywana w procesie stosowania prawa podatkowego na podstawie już obowiązujących zasad konstytucyjnych i ustawowych, gdyż jest ona quasi-logiczną konsekwencją grupy norm prawnych, zasad określonych w art. 2 Konstytucji RP (zasady demokratycznego państwa prawa) oraz art. 84 (zasady ustawowej regulacji opodatkowania). Jednakże wobec braku normy prawnej wyraźnie ustanowionej jako zasady ogólnej, jest ona często pomijana przez podmioty to prawo stosujące. Praktyka pokazała, że organy podatkowe wciąż nie są skłonne do interpretowania zakwestionowanych przepisów w zgodzie z zasadą *in dubio pro tributario*, i w praktyce orzeka się *in dubio pro fisco*, gdyż nagminnie rozstrzyga się wątpliwości na niekorzyść podatnika.

Trybunał Konstytucyjny odnosząc się do meritum w ww. wyroku wskazał, że rozpatrywane zagadnienia były wielokrotnie rozważane w praktyce organów podatkowych i w orzecznictwie sądów administracyjnych, chociaż należy zauważyć, że nie doprowadziło to do zadowalającego rozstrzygnięcia związanych z nimi wątpliwości. Z jednej strony niektóre szczegółowe problemy interpretacyjne nie zostały należycie dostrzeżone, a z drugiej strony większość spornych kwestii rozstrzygnięto z naruszeniem zasady *in dubio pro tributario*, mającej konstytucyjne uzasadnienie. Mimo to, w organach i w sądownictwie nie zaobserwowano podejścia do zasady *in dubio pro tributario* w duchu, w jakim wyraził się w tej sprawie Trybunał Konstytucyjny w przedmiotowym wyroku. Sądy administracyjne zbyt często wydają wyroki wskazujące na istnienie zasady *in dubio pro fisco*. Również z tego powodu zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika powinna zostać sformułowana wyraźnie w przepisach ordynacji podatkowej. Należy także podkreślić, że w sytuacji gdy władze podatkowe traktują podatników z należytym szacunkiem, a przede wszystkim traktują ich jako uczciwie rozliczających się podatników, to mamy do czynienia z naturalną skłonnością do współpracy między tymi podmiotami, co powinno w coraz większym stopniu mieć miejsce. TK w uzasadnieniu do ww. wyroku wyjaśnił także, jak powinna być rozumiana zasada *in dubio pro tributario* w procesie stosowania przepisów prawa podatkowego, wskazując, że:

„zasada *in dubio pro tributario*, będąca regułą wykładni funkcjonalnej dotyczącą regulacji podatkowych, mającą podstawę konstytucyjną, nakazuje – w wypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego – odtworzyć z niego normę prawną, która uwzględnia interes podatnika. Niejasne regulacje podatkowe nie mogą być interpretowane na jego niekorzyść, za to na rzecz państwa. Pomimo obowiązywania u.p.d.o.f. (ustawa PIT) od ponad 20 lat, a o.p. (Ordynacja podatkowa) – 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 wprawdzie 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 obowiązującego do świadczeń 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 podatników.”

#### Projektowana zmiana

Z powyżej opisanych względów proponuje się wpisanie do Ordynacji podatkowej zasady *in dubio pro tributario*. Zasada ta zostanie wpisana do przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, a zatem stanowić będzie jedną z zasad ogólnych Ordynacji, a tym samym – jedną z zasad ogólnych polskiego prawa podatkowego. Wprowadzenie przedmiotowej zasady ogólnej zwiększy ochronę praw podatnika przede wszystkim w zakresie wykładni prawa poprzez ograniczenie negatywnych skutków nieprecyzyjnego formułowania przepisów przez ustawodawcę, których ciężar obecnie przerzucany jest na podatnika. Wprowadzenie reguły interpretacyjnej *in dubio pro tributario* jako zasady ogólnej zwiększy pewność podatnika co do wykładni (interpretacji) przepisów prawa podatkowego oraz ochronę praw podatnika, w szczególności w procesie stosowania przepisów przez sądy.

Należy jednocześnie zaznaczyć, że zasady *in dubio pro tributario* nie należy odczytywać jako nakazu skierowanego do organów podatkowych, by od chwili wejścia w życie tego przepisu zaczęły działać antyfiskalnie. Zasadę *in dubio pro tributario* należy traktować jako wyraz realizacji zasady *nullum tributum sine lege* oraz wynikającej z art. 7 Konstytucji zasady legalizmu, nakazującej organom państwa działanie wyłącznie na podstawie prawa. Celem zamieszczenia w Ordynacji podatkowej przepisu statuującego *expressis verbis* tę zasadę jest wprowadzenie reguły interpretacyjnej, która pozwoli dokonać wykładni przepisów prawa podatkowego bez , uchybiania słusznym interesom podatnika.

Organy podatkowe, działając zgodnie z zasadą legalizmu oraz mając na względzie zasadę wyłączności ustawy w odniesieniu do materii prawa podatkowego, w przypadku gdy - po zastosowaniu wypracowanych w nauce prawa metod wykładni przepisów, z uwzględnieniem pierwszeństwa wykładni językowej – przepis prawa podatkowego nadal będzie budził wątpliwości odnośnie do treści normy prawnej, która jest z niego dekodowana, powinny nie dające się usunąć wątpliwości rozstrzygać na korzyść podatnika. Organ podatkowy nie jest uprawniony, w świetle obowiązujących przepisów Konstytucji, do rozszerzania zakresu opodatkowania w drodze wykładni przepisów prawa podatkowego. Innymi słowy, jeżeli jakaś kwestia nie jest uregulowana w przepisach, organ podatkowy nie jest uprawniony do wypełniania tej luki w drodze profiskalnej

wykładni przepisów. Sądy wręcz mogą uczyć organy prawidłowej wykładni i prowadzenia postępowania podatkowego poprzez wykorzystanie zasady *in dubio pro tributario*.

Stosowanie zasady *in dubio pro tributario* w zakresie wykładni prawa ma przede wszystkim umożliwić realizację pewności prawa podatkowego. Zasada ta pełnić ma funkcję upraszczającą i klarującą prawo podatkowe, co ma istotne znaczenie z uwagi na ogólny stan polskiego prawa podatkowego. Gdy postanowienie aktu prawnego prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, to prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia (normy prawnej), które jest korzystne dla podatnika – gwarantując ochronę praw podatnika i obrotu gospodarczego dzięki zwiększeniu pewności prawa. Przy stosowaniu tej zasady, interpretator powinien – z przypisanych normie różnych znaczeń – zawsze kierować się tym, które jest najkorzystniejsze z punktu widzenia podatnika, celem zapewnienia jak największej ochrony podatnika. Stosowanie zasady powinno tym samym prowadzić do trzech efektów, mianowicie wypełniania konstrukcyjnych luk prawnych, usuwania wątpliwości brzmienia przepisu, oraz modernizacji norm prawnych.

Należy także zaznaczyć, że skutkiem wprowadzenia zasady *in dubio pro tributario* do przepisów Ordynacji podatkowej będzie konieczność jej uwzględniania także w procesie stosowania przepisów innych ustaw zawierających przepisy o daninach publicznych, do których, na mocy art. 2 Ordynacji podatkowej lub odesłań zawartych w innych ustawach, stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

## 2. Dostępność oraz przejrzystość bazy interpretacji indywidualnych.

Transparentność dotycząca prowadzonej polityki przez państwo oraz możliwości bezpłatnego uzyskiwania informacji należą do cech państw wysokorozwiniętych. Niewiele istnieje międzynarodowych zestawień dotyczących transparentności, przykładowo Polska w badaniu przeprowadzonym przez międzynarodową organizację International Budget Partnership dotyczącym przejrzystości budżetu państwa uzyskała przeciętny wynik<sup>18</sup>. Jeżeli państwo tworzy publicznie dostępne, bezpłatne bazy, winny one zachować określone standardy.

Na brak uregulowania sposobu postępowania z interpretacjami indywidualnymi opublikowanymi w Biuletynie Informacji Publicznych (BIP), które uległy zmianie lub zostały przekazane do weryfikacji departamentom merytorycznym, wskazywała również Najwyższa Izba Kontroli<sup>19</sup>.

Interpretacje indywidualne stały się barometrem przejrzystości polskiego prawa podatkowego. Rocznie upoważnieni przez Ministra Finansów dyrektorzy izb skarbowych wydają ich łącznie ponad 35 000<sup>20</sup>. Jednocześnie duża część z tych interpretacji jest zaskarżana do wojewódzkich sądów administracyjnych (w 2012 r. ok. 22 tys. skarg podatników ws.

<sup>18</sup> <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/OBI2012-Report-English.pdf> z dnia 30.06.2014 r.

<sup>19</sup> Najwyższa Izba Kontroli, Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe, P/13/039/KBF

<sup>20</sup> <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/7965804/Raport+-+interpretacje+2013.pdf>, s. 1., z dnia 30.06.2014

podatkowych trafiło do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, z czego 3,2 tys. to skargi na interpretacje podatkowe. WSA uchyliły interpretacje w 61% spraw w 2012 r.). Z drugiej strony, biorąc pod uwagę wysokość nakładów ponoszonych przez administrację podatkową na wydanie interpretacji w relacji do opłaty w wysokości 40 zł za jej wydanie, podatnicy posiadają niezwykle tani instrument pozyskiwania informacji prawno-podatkowej. Interpretacja indywidualna wiąże podatnika w jego własnej sprawie, jednak powołanie się na analogiczny stan faktyczny rodzi obowiązek po stronie organu podatkowego do wyjaśnienia przesłanek w przypadku wydania odmiennej interpretacji.

Przykładowo, w wyroku z dnia 11.06.2010 sygn. akt I SA/Kr 623/10 WSA w Krakowie stwierdził (podobny pogląd wyraził sąd w wyroku I SA/Wr 761/10), że spółka we wniosku o interpretację powołała się na inne interpretacje wydane przez organ, do którego został złożony wniosek. Wnioskująca miała przy tym prawo oczekiwać takiej odpowiedzi, jaka została udzielona w innych sprawach, w których stan faktyczny był analogiczny, jak w przedmiotowym pytaniu. Tymczasem, organ podatkowy wydający zaskarżone interpretacje przyjął odmienne stanowisko, aniżeli w poprzednio wydanych interpretacjach, wprowadzając wobec innych podmiotów, lecz w analogicznym stanie faktycznym. Podatnik ma prawo uzyskać informację, co skłoniło organ podatkowy do przyjęcia względem niego odmiennej interpretacji, aniżeli w analogicznym przypadku zastosowanej do innego podatnika. Znając bowiem dotychczasową interpretację przepisów prawnych dokonywaną przez organ podatkowy, podatnik miał uzasadnione podstawy do przypuszczeń, że w jego przypadku organ również zastosuje taką samą interpretację. Tymczasem w niniejszej sprawie, skarżąca została zaskoczona zmienioną interpretacją, co już samo przez się uzasadnia stwierdzenie, że doszło do naruszenia zasady zaufania.

Zmiany zaproponowane przez Wnioskodawcę pozwolą stworzyć repozytorium wiedzy o prawie podatkowym (interpretacjach przepisów prawa podatkowego), zwiększając jakość wykładni prawa podatkowego, a także przyczyniając się do upowszechnienia jego znajomości i zrozumienia przez podatników. Obecnie obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej przewidują obowiązek publikowania interpretacji indywidualnych w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP). Przepisy te nie określają jednak terminu, w jakim te interpretacje powinny zostać opublikowane. Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują także w niektórych przypadkach możliwość dokonywania zmiany wydanych interpretacji indywidualnych przez Ministra Finansów. Interpretacje indywidualne mogą także być uchylane przez sądy administracyjne. Przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują jednak obowiązku publikacji informacji o zmianie lub uchyleniu interpretacji indywidualnej. Skutkiem braku obowiązku publikacji informacji o zmianie lub uchyleniu interpretacji indywidualnej jest funkcjonowanie w obiegu interpretacji indywidualnych nieaktualnych (nieobowiązujących). W przypadku interpretacji zmienionych lub uchylonych brak stosownej informacji o tym pogarsza jakość przedstawianej informacji.

Taka baza danych, jako repozytorium informacji o interpretacjach indywidualnych w polskim systemie podatkowym, byłaby równie przydatna dla pracowników organów podatkowych w ramach ich codziennej pracy obejmującej opracowywanie interpretacji



podatkowe, wykładni przepisów w ramach postępowań, oraz dla zapewnienia większej spójności stosowania prawa.

Zmiana przepisów dotyczących interpretacji indywidualnych ma na celu zwiększenie dostępności oraz przejrzystości interpretacji indywidualnych, które publikowane są w BIP. Służyć temu ma wprowadzenie terminu, w jakim interpretacje indywidualne powinny być opublikowane w BIP – powinno to być dokonane w ciągu 30 dni od dnia wydania interpretacji. Istotną zmianą będzie wprowadzenie obowiązku zamieszczania w BIP informacji dotyczących zmiany oraz uchylecia wydanych i opublikowanych interpretacji, co w dużej mierze przyczyni się do zmniejszenia ryzyka powoływania się na interpretacje nieaktualne.

Wydaje się oczywistym, że jeżeli ustawodawca zdecydował o publikowaniu interpretacji indywidualnych, publikowane powinny być także informacje o zmianie lub uchyleniu interpretacji indywidualnej. Innymi słowy, w BIP powinna być pełna informacja o tym, czy dana interpretacja indywidualna obowiązuje. Te informacje także powinny być publikowane w ciągu 30 dni od dnia zmiany lub uchylecia interpretacji. Ponadto, Minister Finansów również wskazał w projekcie założeń do Ordynacji podatkowej z dnia 06.02.2014 r. (projekt MF) na potrzebę poprawienia przejrzystości bazy interpretacji indywidualnych, m.in. w celu zminimalizowania ryzyka powoływania się podatników na nieprawidłowe lub nieaktualne interpretacje przepisów prawa podatkowego<sup>21</sup>.

### **3. Zwiększenie pewności, co do zaistnienia przedawnienia podatkowego poprzez uporządkowanie wyjątków przerywających bądź zawieszających bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.**

Institucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych. Pierwszą z nich jest konieczność zachowania równowagi budżetowej. Przedawnienie zobowiązań podatkowych działa bowiem dyscyplinująco na wierzyciela publicznego poprzez określone ramy czasowe. Drugą wartością jest stabilizacja stosunków społecznych przez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. Nie ma zatem wątpliwości, że przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych.

Z jednej strony, upływ czasu powinien wzmacniać przekonanie podatnika co do prawidłowego sposobu rozliczenia zobowiązania podatkowego. Z drugiej strony jednak utrudnia podatnikowi udowodnienie okoliczności mających wpływ na powstanie tego zobowiązania i jego wysokości, w razie ich zakwestionowania przez organy podatkowe. Nie można bowiem wymagać od podatnika przechowywania przez czas bliżej nieokreślony wszelkich dokumentów i dowodów należytego wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Przedłużanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wyrazem braku zaufania państwa do podatnika i sposobu, w jaki wywiązuje się on z zobowiązań podatkowych. Z drugiej strony, zawilość przepisów prawa podatkowego, ich niejednoznaczna treść i zróżnicowana wykładnia w praktyce organów

<sup>21</sup> <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//1/161550/161572/161573/dokument101542.pdf>, s. 7, z dnia 30.06.2014 r.

podatkowych sprawiają, że wątpliwości co do prawidłowości rozliczenia podatkowego niejako wpisują się w proces samoobliczenia podatku.

Ponadto, warto zwrócić uwagę, że według danych GUS<sup>22</sup> w ciągu 5 lat od daty rozpoczęcia działalności upada 70% firm, podczas gdy przedawnienie zobowiązania podatkowego następuje, co do zasady z upływem 5 lat, licząc od końca roku, kiedy minął termin płatności podatku. Prowadzenie zatem egzekucji pod koniec okresu terminu przedawnienia podatkowego jest obarczone istotnym błędem, mianowicie tym, że wiele podmiotów gospodarczych przestaje funkcjonować na rynku. W odniesieniu zaś do oszustów podatkowych przepisy te nie działają, gdyż organom po tak długim okresie nie udaje się wyegzekwować należnych zobowiązań. Instytucja przedawnienia podatkowego powinna zapewniać większą pewność obrotu gospodarczego.

### Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego

Zagadnienie instytucji przedawnienia podatkowego wielokrotnie poddawał analizie Trybunał Konstytucyjny (TK). W wyroku TK z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11 konstatował, że Konstytucja nie zawiera wprost uregulowań odnoszących się do problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych. Wobec braku konstytucyjnej regulacji tej problematyki, należy uznać, że wprowadzenie do systemu prawnego tej instytucji, jak również nadanie jej konkretnego kształtu, w tym określenie terminu przedawnienia, pozostaje w sferze uznania ustawodawcy. Swoboda ustawodawcy w tym zakresie jest ograniczona zwłaszcza w obszarze przepisów, które mają dla podatnika charakter gwarancyjny. Tego rodzaju przepisami są przepisy dotyczące biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia. Zbyt krótkie terminy przedawnienia pozostawałyby w sprzeczności z zasadami powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Z kolei terminy zbyt długie czyniłyby przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną. Z jednej strony, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych należy postrzegać w kontekście art. 84 i art. 217 Konstytucji, z których obu to przepisów wynika, że zasadą jest płacenie podatków, a nie oczekiwanie, że nastąpi przedawnienie. Z tego względu przedawnienie zobowiązania podatkowego nie jest konstytucyjnie pożądanym sposobem jego wygaśnięcia, gdyż takim jest szeroko rozumiana zapłata podatku.

TK w przedmiotowym wyroku wskazał, że:

„konieczność zachowania równowagi budżetowej nie usprawiedliwia wprowadzania do systemu prawnego pozornych instytucji prawnych. Skoro ustawodawca wprowadza instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego, to musi jednocześnie zapewnić obywatelowi możliwość realnego korzystania z niej w granicach ustawowo określonych. Przedawnienie zobowiązania podatkowego, aby nie było instytucją pozorną, musi również realizować stawiane mu cele, tj. dawać podatnikowi poczucie pewności co do braku ciężących na nim zobowiązań

<sup>22</sup> [http://stat.gov.pl/download/cps/rde/xbcr/gus/PGWF\\_warunki\\_powstania\\_przedsiębiorstw\\_2007-2011.pdf](http://stat.gov.pl/download/cps/rde/xbcr/gus/PGWF_warunki_powstania_przedsiębiorstw_2007-2011.pdf), s. 35, z dnia 30.06.2014

podatkowych i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego narusza poczucie bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności (art. 30 Konstytucji), na co zwrócił uwagę TK w wyroku z dnia 19 czerwca 2012 r. (sygn. P 41/10). Podatnik pozostaje bowiem „wiecznym dłużnikiem” państwa, narażonym na nieustanne kontrole podatkowe i niepewność co do ich wyników”.

Jednym z zadań instytucji przedawnienia podatkowego jest stabilizacja stosunków społecznych przez wygaszanie z upływem czasu zadawnionych zobowiązań podatkowych. Niepewność podatnika co do stanu jego zobowiązań nie może trwać przez dziesięciolecia. Jak podkreślił TK ww. wyroku, stabilizacja stosunków społecznych jest wartością konstytucyjną zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji. Z kolei TK w wyroku z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10, zwrócił uwagę na funkcjonowanie administracji podatkowej w kontekście długości trwania przedawnienia w prawie podatkowym, którego zbyt długi okres „nie zachęca organów do sprawnego podejmowania czynności sprawdzających i kontrolnych, zmierzających do wyegzekwowania należnych podatków”. Zatem paradoksalnie, krótszy termin przedawnienia podatkowego, może przyczynić się do efektywniejszego poboru podatków.

TK ww. wyroku stwierdził również, że:

„okoliczności, które ustawodawca powinien wziąć pod uwagę, ustalając termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, powinny przede wszystkim uwzględnić realną możliwość egzekwowania przez organy podatkowe niezapłaconych należności, okresy zawieszenia, gdy przedawnienie nie biegnie, oraz inne okoliczności, związane np. z prowadzeniem różnego rodzaju kontroli podatkowych, które nie powodują zawieszenia bądź przerwania biegu przedawnienia. Ustawodawca powinien wziąć pod uwagę również okoliczności faktyczne, towarzyszące egzekwowaniu należności podatkowych, jak chociażby zachowania podatników uchylających się od opodatkowania czy też ukrywających majątek przed egzekucją. Nie bez znaczenia dla określenia długości terminu przedawnienia pozostaje wreszcie faktyczna wydolność organów administracji podatkowej, chociaż słabość instytucjonalna państwa nie może stanowić samoistnej przesłanki usprawiedliwiającej nadmierne wydłużanie terminu przedawnienia.”

Ponadto, TK podkreślił, że:

„szeroki margines swobody ustawodawcy w zakresie ukształtowania zasad przedawnienia nie jest absolutny. Ustawodawcę wiąże bowiem, z jednej strony, zasada państwa prawnego (w tym zakaz arbitralnego traktowania jednostek), z drugiej zaś – potrzeba ochrony wolności i praw obywateli. Jakkolwiek przedawnienie nie jest konstytucyjnym prawem podmiotowym jednostki, to jednak w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego (...) Z art. 2 Konstytucji wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności.”

TK w przedmiotowym wyroku wskazał, że upływ czasu wywołuje w prawie podatkowym dwojakiego rodzaju skutki, które nie są bez wpływu na ocenę konstytucyjności przepisów normujących powstawanie i egzekwowanie należności podatkowych. Po pierwsze, jeżeli organy podatkowe w okresie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wykonywały w stosunku do podatnika żadnych czynności ukierunkowanych na kontrolę lub egzekucję należności, upływ czasu może zasadnie wzmacniać domniemanie prawidłowości rozliczenia się podatnika z zobowiązania podatkowego. Po drugie, długi termin przedawnienia może rodzić trudności w rzetelnym przeprowadzeniu kontroli przez organ.

W konsekwencji, mimo braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia i ekspektatywy takiego prawa, ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdyby w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa, mając taką możliwość, nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należnej wysokości. W ocenie TK, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków nie stanowi wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecia. Podobne poglądy TK wyraził w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09 wskazując, że na ustawodawcy ciąży obowiązek ustalania regulacji, które sprzyjają wygaszaniu stanu niepewności. Właściwym instrumentem może być tutaj przedawnienie, które powinno stanowić przejaw bezpieczeństwa prawnego, gdyż stabilizuje sytuację prawną jednostki i przekłada się na stabilizację stosunków społecznych.

TK w wyroku z dnia 8 października 2013 r. SK 40/12 stwierdził, że przepis art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji, podkreślając klarownie, że:

„Trybunał Konstytucyjny uważa, że można wskazać istotne (i bezpośrednio związane z treścią art. 64 ust. 2 Konstytucji) powody, dla których domniemanie konstytucyjności art. 70 § 6 ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu nie może zostać utrzymane. Zaskarżone rozwiązanie różnicuje bowiem w istotny sposób zakres czasowy odpowiedzialności podatników w zależności od arbitralnego i przypadkowego kryterium, tj. posiadania lub nieposiadania składników majątkowych pozwalających na ustanowienie zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej. (...) Trybunał Konstytucyjny nie widzi powodu tego, że akurat właściciele nieruchomości mieliby dożywotnio odpowiadać za należności podatkowe. Z punktu widzenia Konstytucji, podczas kontroli podatkowej nie jest dozwolone ani uzależnianie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych od tego, w jaki sposób zostały one zabezpieczone, ani dopuszczenie do sytuacji, w której zobowiązania tak wyodrębnionej kategorii podatników nigdy się nie przedawniają. Uzasadnia to konieczność podjęcia przez ustawodawcę w ramach realizacji niniejszego wyroku pilnych działań zmierzających do wyeliminowania z systemu prawnego art. 70 § 8 ordynacji podatkowej z przyczyn wskazanych wyżej.”

### Potrzeba przedmiotowych zmian

Kwestia przedawnienia zobowiązania podatkowego jest obecnie uregulowana w przepisach art. 68-71 Ordynacji podatkowej. Co do zasady, zgodnie z art. 70 § 1 zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Przepisy przewidują szereg licznych wyjątków od tej zasady w postaci zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia. Ordynacja podatkowa zakłada sytuacje, w których zobowiązania podatkowe w ogóle się nie przedawniają – dzieje się tak wtedy, gdy urząd skarbowy lub urząd kontroli skarbowej uzyskały wcześniej zabezpieczenie na majątku podatnika. Powoduje to, że przepisy art. 70 Ordynacji podatkowej nie spełniają w pełni roli, jaką przewidział dla nich ustawodawca, gdyż stanowią narzędzia prawne wykorzystywane przez organy jako środek do realizacji celu fiskalnego poprzez przedłużanie terminu przedawnienia, generując uboczne skutki dla obrotu gospodarczego (i zatrudnienia) oraz obywateli (skutki karno-skarbowe dotyczą *de facto* praw obywatelskich). Przepisy te powinny być zgodne z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Narzędzia prawne dostępne w art. 70 Ordynacji podatkowej wprowadzają liczne wyjątki do terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – istnieje brak jednoznaczności w zakresie faktycznych terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych związany z regulacjami stanowiącymi o nierozpoczynaniu, zawieszeniu lub przerwaniu biegu. Organy podatkowe powinny działać wnikliwie i szybko, aby załatwić sprawę podatnika. W praktyce postępowania często przedłużają się, a organy przerzucają koszty realizacji celu fiskalnego na podatnika, ponieważ mają do tego narzędzia prawne..

Autorzy raportu Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych<sup>23</sup> wskazują, że wszczynanie postępowań karnoskarbowych, gdy organy podatkowe nie dysponują informacjami wskazującymi na uszczuplenie należności podatkowych lub mają hipotezy, a brakuje dowodów na przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, jest niedopuszczalne. Uzasadniają, że w „demokratycznym państwie prawnym wszczynanie postępowania karnego przeciwko podatnikowi w sytuacji, gdy nie wyczerpał on jeszcze wszystkich środków prawnych przysługujących mu w postępowaniu w sprawie podatkowej. Ponadto, sprzeciw budzi wszczynanie tych postępowań przed wydaniem jakiegokolwiek rozstrzygnięcia podatkowego, gdy bezpośrednim i głównym zarazem celem jest przerwanie biegu przedawnienia. Szczególnie często takie praktyki mają miejsce w ostatnich dniach grudnia każdego roku. Jest to klasyczne nadużycie prawa ze strony organów podatkowych.” Ponadto, sprzeciw budzi wszczynanie tych postępowań przed wydaniem jakiegokolwiek rozstrzygnięcia podatkowego, gdy bezpośrednim i głównym zarazem celem jest przerwanie biegu przedawnienia. Szczególnie często takie praktyki mają miejsce w ostatnich dniach grudnia każdego roku. Jest to klasyczne nadużycie prawa ze strony organów podatkowych”.

---

<sup>23</sup> B. Brzeziński i W. Nykiel, Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych (2010)

*Art. 70 § 4 OP*

Przepisy art. 70 § 4 OP są zbyt restrykcyjne i stanowią zbyt dużą zachętę do wykorzystania przez organy w celu egzekucji. Wystarczy zastosować środek egzekucyjny przed upływem terminu przedawnienia oraz powiadomić o środku egzekucyjnym podatnika, by przerwać bieg terminu przedawnienia.

Dodatkowo, zdaniem orzecznictwa, aby doszło do skutecznego przerwania biegu terminu przedawnienia, nie jest konieczna nawet efektywna egzekucja. Dla przykładu, samo zajęcie rachunku bankowego oraz zawiadomienie o tym podatnika wywołuje skutek przerwania biegu terminu przedawnienia bez względu na to, czy na zajętych rachunkach bankowych znajdują się jakiegokolwiek środki pieniężne.<sup>24</sup> Przedstawiciele doktryny wskazują również, że duże wątpliwości wzbudza sprawa przerwania biegu terminu przedawnienia w przypadku zastosowania środka egzekucyjnego na podstawie decyzji, która została usunięta z obrotu prawnego. Należy tu podzielić wypracowany w doktrynie pogląd, zgodnie z którym uchylene decyzji podatkowej nie skutkuje tym, że odpada podstawa prawna zastosowania środka egzekucyjnego, a przez to nie jest przerwany bieg terminu przedawnienia. Dopiero stwierdzenie nieważności tej decyzji doprowadzi do tego, że nie ma przerwy biegu terminu przedawnienia<sup>25</sup>. Dzięki tej regulacji możliwe jest kolejne przerwanie biegu przedawnienia w razie zastosowania dalszych środków egzekucyjnych. Dotyczy to także sytuacji, gdy po umorzeniu postępowania egzekucyjnego wszczęto je ponownie<sup>26</sup>.

Zasadnicza wątpliwość związana z taką wykładnią dotyczy podważenia podstawowej roli i funkcji instytucji przedawnienia jako regulacji prawnej służącej stabilizacji i pewności stosunków społecznych w sferze zobowiązań podatkowych. Możliwość wielokrotnego przerywania biegu terminu przedawnienia przez zastosowanie każdego kolejnego środka egzekucyjnego powoduje, że pięcioletni termin przedawnienia wskazany w art. 70 § 1 OP za każdy razem po zastosowaniu środka egzekucyjnego zaczyna biec od początku. W efekcie czyni to z regulacji prawnej w zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych instytucję fasadową, służącą możliwości przeciągania postępowania egzekucyjnego latami, także w tych przypadkach, gdy nie ma majątku, z którego można by skutecznie wyegzekwować zobowiązania podatkowe<sup>27</sup>.

*Art. 70 § 6 pkt 1 OP*

Regulacja zawarta w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w obecnym brzmieniu powoduje niepewność obrotu i dodatkowe koszty prowadzonej działalności. Możliwość wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe stwarza możliwość nadużywania tego instrumentu przez organy, podczas gdy strona powinna korzystać z domniemania niewinności. Organy nieskrępowanie wszczynają postępowania karno-skarbowe w

<sup>24</sup> M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa 366 wyjaśnień i interpretacji*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2013

<sup>25</sup> C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz *Ordynacja podatkowa komentarz*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2013

<sup>26</sup> S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2013

<sup>27</sup> *Ordynacja podatkowa komentarz*, red. H. Dzwonkowski, C. H. Beck, Warszawa 2013

sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (postępowanie przed postawieniem zarzutów konkretnej osobie) w celu przerwania biegu terminu przedawnienia. Sprawy o wykroczenie skarbowe są dużo mniejszej wagi od spraw o przestępstwo skarbowe, a powodują taki sam skutek w przypadku przedawnienia, co wydaje się niesprawiedliwe i prowadzi do nadużywania tego przepisu również w tym zakresie.

Szerszą argumentację w powyższym kontekście przedstawia H. Dzwonkowski, wskazując, że odrębność sprawy podatkowej od sprawy karnej (o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe) stawia pod znakiem zapytania zasadność utrzymywania w zakresie instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, regulacji uzależniających kwestię przedawnienia od wdrożenia i prowadzenia procedury karnoskarbowej. Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe należą bowiem do kategorii obiektywnych, niezależnych od przesłanki winy charakterystycznej dla spraw karnych. Tok spraw karnej oraz jej rezultat nie powinien mieć zatem bezpośredniego wpływu na bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego, które może zostać wymierzone i podlegać wykonaniu w ramach procedury podatkowej zupełnie niezależnej od procedury karnoskarbowej. Wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe stanowi przesłankę do wydłużenia okresu karalności na gruncie KKS (art. 44§ 5 i art. 51 §2 KKS). Nie ma zatem dostatecznie uzasadnionego powodu, aby wszczęcie postępowania karnego skarbowego miało wpływać również na wydłużenie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkując zawieszeniem biegu terminu przedawnienia – zwłaszcza w sytuacji gdy wszczęcie takiego postępowania powoduje z mocy prawa przedłużenie okresu karalności przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Jedno zdarzenie prawne nie powinno powodować równocześnie dwóch różnych terminów przedawnienia. O ile w przypadku wydłużenia okresu karalności na gruncie KKS jest to uzasadnione, o tyle na gruncie prawa podatkowego zawieszenie biegu przedawnienia na skutek zdarzenia należącego do sfery prawa karnego budzi poważne wątpliwości<sup>28</sup>.

Inni przedstawiciele doktryny powołując się na wyrok TK z 17 lipca 2012 r., P 30/11, zgodnie z którym TK orzekł, iż art. 70 § 6 pkt 1. OP w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 noweli z 2002 r. w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowania podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 OP jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowiącego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji. Pogląd co do niekonstytucyjności art.70 par. 6 pkt 1 OP jest aktualny także w odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego po 1 września 2005 r. (wyrok WSA we Wrocławiu z 26 września 2012 r., I SA/Wr 967/12, CBOSA; Wyrok WSA w Poznaniu z 3 sierpnia 2012 r., I SA/PO 522/12, POP 2012, nr 6, poz. 121). Niekonstytucyjność tego przepisu związana jest z naruszeniem przez niego zasady zaufania obywatela do państwa o stanowiącego przez niego prawa. Podatnik bowiem nie jest zawiadomiony i w związku z tym nie wie, czy i kiedy postępowanie karne w sprawie o

<sup>28</sup> Ordynacja podatkowa komentarz, red. H. Dzwonkowski, C. H. Beck, Warszawa 2013

przestępstwo lub wykroczenie skarbowe było wszczęte – a wszczęcie postępowania powoduje dla niego niekorzystne skutki prawne w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Co więcej, podatnik może się o tym nigdy nie dowiedzieć, np. w sytuacji gdy postępowanie karne zostanie umorzone, skutki zawieszenia mimo to pozostaną w mocy<sup>29</sup>. W wyniku powyższego wyroku TK, Minister Finansów wydał w dniu 2 października 2012 r., interpretację ogólną PK4/8012/239/AAN/12/1804, Dz. Urz. MF poz. 48, w której polecił służbom skarbowym, aby, do czasu wejścia w życie odpowiednich rozwiązań legislacyjnych, organy podatkowe w zakresie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, na podstawie art. 121 w zw. z art. 70 §6 pkt 1 OP, zawiadamiały podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz o rozpoczęciu bądź dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia w zw. z art. 70 §7 pkt 1 OP<sup>30</sup>.

#### *Art. 70 § 6 pkt. 4 i 5 OP*

Od dnia 1 stycznia 2009 r. wprowadzono kolejne podstawy do zawieszenia biegu terminu przedawnienia w postaci art. 70 § 6 pkt. 4 i 5 OP. Jest nią doręczenie postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje z dniem doręczenia ww. postanowienia o zabezpieczeniu lub zarządzenia zabezpieczenia. W § 7 pkt 4 i 5 OP wskazano dzień zakończenia biegu terminu przedawnienia w tych sytuacjach. Jest to odpowiednio dzień wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu i zakończenie postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Intencją ustawodawcy było zabezpieczenie interesów fiskalnych poprzez wydłużanie trwania postępowania podatkowego<sup>31</sup>.

#### *Art. 70 § 8 OP*

Z kolei przepis art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu, zawiera normę prawną, która została uznana przez TK za niezgodną z Konstytucją. TK w wyroku z dnia 8 października 2013 r. (SK 40/12) stwierdził, że przepis art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji. Wyrok ten, wcześniej opisywany, dotyczy przepisu o nieprzedawnieniu podatków zabezpieczonych hipoteką, który obowiązywał do 2003 r. (ówczesny art. 70 § 6 OP). Od 2003 r. zasada ta została przeniesiona do art. 70 § 8 OP i jednocześnie dodano, że nie przedawniają się także podatki zabezpieczone zastawem

<sup>29</sup> S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Ordynacja podatkowa Komentarz, LexisNexis, Warszawa 2013

<sup>30</sup> M. Kwietko-Bębnowski, Ordynacja podatkowa 366 wyjaśnień i interpretacji, Wolters Kluwer business, Warszawa 2013

<sup>31</sup> [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/359A33953ABEA5C4C12574C6004C1D50/\\$file/951.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/359A33953ABEA5C4C12574C6004C1D50/$file/951.pdf) z dnia 30.06.2014



skarbowym. Trybunał podkreślił, że obecny odpowiednik zakwestionowanego przepisu, tj. art. 70 § 8 OP budzi podobne wątpliwości i musi być pilnie zmieniony przez ustawodawcę.

#### Projektowane zmiany

Z powyższych względów proponuje się dokonanie kilku zmian w przepisach regulujących problematykę przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W art. 1 w pkt 3 projektu, zawierającym zmiany do art. 70 Ordynacji podatkowej, proponuje się dodanie w tym artykule § 4a oraz § 9, które określałyby maksymalny okres, o jaki może zostać przedłużony termin przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z zawieszeniem lub przerwaniem jego biegu. Proponuje się, by ten okres wynosił 2 lata, co oznacza, że – niezależnie od działań organów podatkowych – zobowiązanie podatkowe przedawni się najpóźniej z upływem 7 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Dodane przepisy swoją genezę mają w przepisie art. 30 ust. 3 nieobowiązującej już ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, który ograniczał podane w tamtejszej ustawie przypadki przedłużania terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego łącznie do 10 lat. Przepis ten zwiększył pewność obrotu gospodarczego.

Kolejna zmiana wprowadzana w art. 70 Ordynacji podatkowej polega na uchyleniu pkt 1 w § 6. Oznacza to, że spośród okoliczności uzasadniających nierozpoczęcie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego lub zawieszanie już rozpoczętego zostanie wyeliminowana przesłanka dotycząca wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Wszczywanie postępowania „w sprawie” nie stanowi okoliczności uzasadniającej nierozpoczęcie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego lub zawieszanie już rozpoczętego. Uchylenie pkt 1 w art. 70 § 7 Ordynacji podatkowej stanowi merytoryczną konsekwencję powyższej zmiany. Uchylenie art. 70c Ordynacji podatkowej oraz zmiana art. 71 Ordynacji podatkowej stanowią konsekwencje legislacyjne uchylenia pkt 1 w art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej.

W projekcie proponuje się także uchylenie § 8 w art. 70 Ordynacji podatkowej. Przepis ten, jak nadmieniono, zawiera normę prawną, która została uznana przez TK za niezgodną z Konstytucją. Obecnie obowiązujący przepis art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej zawiera taką samą normę prawną, co uznany przez TK za niezgodny z Konstytucją przepis art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. W związku z tym uchylenie przepisu art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej jest konieczne w celu wykonania wyroku TK i doprowadzenia przepisów Ordynacji podatkowej do zgodności z Konstytucją.

#### 4. Ograniczenie możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej.

Zmiana w art. 239b § 1 Ordynacji podatkowej polegająca na uchyleniu pkt 4 dotyczy sytuacji, w których dopuszczalne jest nadanie przez organ podatkowy rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej. Przepis art. 239b § 1 Ordynacji podatkowej w obecnym brzmieniu stanowi, że rygor natychmiastowej wykonalności może być nadany, gdy:

- organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych lub
- strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia, lub
- strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, lub
- okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące.

Jak wskazuje P. Pietrasz, obecnie organy podatkowe wykorzystują zapis o krótszym niż 3 miesiące terminie przedawnienia, aby stosując środek egzekucyjny przerywać bieg przedawnienia i realizować cel fiskalny, ukrywając w ten sposób własny brak efektywności w terminowym rozstrzygnięciu spraw.<sup>32</sup> Jest to możliwe, ponieważ już spełnienie dowolnej z czterech wyszczególnionych przesłanek, a nawet zbliżający się termin przedawnienia, uprawdopodobnia, że podatnik nie spłaci zobowiązań.

Szczególną kontrowersję, w przypadku nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności, stanowi fakt, że jeżeli decyzja o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności okaże się bezpodstawna i zostanie usunięta z obrotu prawnego, to przerwanie biegu przedawnienia i tak nie zostanie anulowane. W ocenie Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka pozwala to organom podatkowym działać świadomie z naruszeniem prawa.<sup>33</sup> Jak wskazuje raport „Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010,” Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego: „prawo do nadawania rygoru w sytuacji, gdy okres, jaki pozostał do upływu terminu przedawnienia, jest krótszy niż trzy miesiące, budzi zastrzeżenia co do jego zgodności z konstytucyjną zasadą państwa prawnego.”

Pierwsze trzy przesłanki nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej mają charakter merytoryczny i obiektywny. Ostatnia z przesłanek służy zaś wyłącznie organom podatkowym i często stosowana jest z powodu niesprawności działania organów i wydawania decyzji pod koniec okresu przedawnienia. Organ odwoławczy ma wtedy mało czasu na rozpatrzenie odwołania od decyzji nieostatecznej, ponadto gdy podatnik ma nadal szanse na uzyskanie pozytywnej dla strony decyzji przez organ odwoławczy. Organy podatkowe

<sup>32</sup> Pietrasz, P. (2010), „Rygor natychmiastowej wykonalności a przerwanie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego”, *Przegląd Podatkowy*, Nr 4.

<sup>33</sup> Helsińska Fundacja Praw Człowieka (2014), *Opinia Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka do senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk senacki nr 596), z dn. 18.04.2014*

mają możliwość prowadzenia egzekucji decyzji ostatecznej niezwłocznie po jej wydaniu, nawet gdy podatnik zamierza wnieść skargę i złożyć wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji. Nadawanie decyzjom nieostatecznym rygoru natychmiastowej wykonalności w okresie trzech miesięcy przed upływem terminu przedawnienia podatkowego, w celu jego przedłużenia, wydaje się być wyjątkowym przepisem, zależnym wyłącznie od dyskrekcji organów podatkowych.

Organy podatkowe powinny jednak tak planować swoje działania, stosując zaawansowane metody oceniania ryzyka podatkowego, by wprowadzanie tego rodzaju przepisów stało się zbędne. Uzasadnienie projektu nowelizacji OP, które wprowadziło komentowany przepis, nie wskazuje na merytoryczne powody wprowadzenia przedmiotowego przepisu do przepisów prawa podatkowego, a wyłącznie na jego wyłomowy charakter tzn. w obliczu nieefektywności wprowadza się instrument, który przerzuca w pełni ryzyko na stronę podatnika w sytuacjach, w których zobowiązanie podatkowe ulega przedawnieniu, a powinno być jak najszybciej zakończone przez organy podatkowe:

„jeżeli zobowiązanie podatkowe wynikające z decyzji organu pierwszej instancji może ulec przedawnieniu (a więc nie istnieją żadne okoliczności przerywające lub zawieszające bieg terminu przedawnienia wymienione w art. 70 § 2 – 8 Ordynacji podatkowej) zasadne jest nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności (art. 239b § 1 pkt 4). Biorąc pod uwagę skomplikowany charakter spraw podatkowych i czas trwania postępowania odwoławczego, konieczne jest zapewnienie minimalnego okresu umożliwiającego wykonanie zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego<sup>34</sup>.”

W związku z powyższym proponuje się uchylene pkt 4 w art. 239b § 1 Ordynacji podatkowej i zlikwidowanie możliwości nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom nieostatecznym z tego powodu, że okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące. Zmiana art. 239b § 1 pkt 3 OP stanowi konsekwencję legislacyjną uchylene pkt 4 w tym przepisie.

Jednocześnie postuluje się dłuższe *vacatio legis* dla komentowanego przepisu z uwagi na konieczność przystosowania się organów do nowych standardów funkcjonowania.

## **5. Wprowadzenie fakultatywności składania uzasadnienia do korekty deklaracji podatkowej.**

Obecnie obowiązujący przepis art. 81 § 2 Ordynacji podatkowej przewiduje możliwość korygowania deklaracji, przy czym skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty.

Konieczność składania na piśmie uzasadnienia korekty do składanej deklaracji powoduje niepotrzebną biurokrację w postaci ciężko egzekwowalnego obowiązku po stronie podatnika. Jednocześnie z uwagi na to, że czynność tę trudno standaryzować, może to powodować niepotrzebne problemy przy ewentualnej informatyzacji. Przepisy ordynacji podatkowej nie

---

<sup>34</sup> [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/359A33953ABEA5C4C12574C6004C1D50/\\$file/951.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/359A33953ABEA5C4C12574C6004C1D50/$file/951.pdf)

określają bowiem bliżej formy ani treści tego uzasadnienia. Powinno być ono dokonane pisemnie i - jak się wydaje - nie na formularzu deklaracji. Wskazuje na to treść § 2 komentowanego przepisu, gdzie wskazuje się, że uzasadnienie powinno być dołączone do deklaracji<sup>35</sup>.

W omawianym przepisie nie ma też określonych skutków niezłożenia uzasadnienia. Organ podatkowy teoretycznie może w takim przypadku - na podstawie art. 274a § 2 OP wezwać podatnika do uzupełnienia skorygowanej deklaracji o to uzasadnienie. Jeżeli podatnik tego nie zrobi, konieczne jest wszczęcie postępowania na podstawie art. 165 OP, w celu wyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy i w efekcie, ewentualnie, wydanie decyzji określającej prawidłową wysokość tego zobowiązania.

Powyższe procedowanie jednak jest zbędne, ponieważ organ posiada możliwość skierowania zapytania lub wezwania podatnika w celu wyjaśnienia korekty chociażby w toku czynności sprawdzających. W uzasadnionych z punktu widzenia organu podatkowego przypadkach może stanowić lepszą, mniej kosztowną dla gospodarki formę weryfikacji uzasadnień do korekt, jeśli takie będą organowi potrzebne. Minister Finansów w projekcie MF przewidział częściowo już podobne rozwiązanie, ale w zakresie składania wniosków o stwierdzenie nadpłaty<sup>36</sup>.

Mając na uwadze zbędność pisemnego uzasadnienia korekty deklaracji w każdym przypadku, w projekcie proponuje się zmianę treści art. 81 § 2 Ordynacji podatkowej, polegającą na rezygnacji z obowiązku dołączania pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty do korygującej deklaracji.

## **6. Uproszczenie procedury postępowania podatkowego: rozpatrywanie spraw przez organ podatkowy drugiej instancji i zakres postępowania dowodowego przeprowadzanego przez ten organ.**

W obecnym stanie prawnym organ podatkowy drugiej instancji (organ odwoławczy) ma możliwość przeprowadzenia, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecenia przeprowadzenia takiego postępowania organowi pierwszej instancji (art. 229 Ordynacji podatkowej). W orzecznictwie sądowym podkreśla się, iż ustawodawca na gruncie art. 229 OP dopuszcza możliwość prowadzenia postępowania dodatkowego samodzielnie przez organ odwoławczy lub zlecenie jego przeprowadzenia organowi pierwszej instancji. Wybór formy, w jakiej postępowanie to będzie prowadzone, należy do wyłącznej kompetencji organu odwoławczego. Przy tym, rola organu pierwszej instancji prowadzącego na zlecenie organu odwoławczego postępowanie dodatkowe sprowadza się do roli organu pomocy prawnej. Może on działać tylko i wyłącznie w ramach i granicach określonych treścią postanowienia wydanego na podstawie art. 229 OP i nie może ich naruszać. W sensie procesowym więc, „gospodarzem” prowadzonego postępowania jest organ

<sup>35</sup> C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz Ordynacja podatkowa komentarz, Wolters Kluwer business, Warszawa 2013

<sup>36</sup> <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/1/161550/161572/161573/dokument101542.pdf>

odwoławczy, który w tym trybie zbiera dowody, ocenia je, ustala na ich podstawie fakty, a następnie ich konsekwencje prawne adresowane do stron postępowania<sup>37</sup>.

Przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji powoduje rozmycie się odpowiedzialności za uchylane decyzje organów podatkowych i zbyt często jest procesem pozornym. Korzystanie przez organy odwoławcze z możliwości zlecenia przeprowadzania dodatkowego postępowania dowodowego organom pierwszej instancji niepotrzebnie wydłuża się postępowanie odwoławcze, skoro pracownicy organu odwoławczego posiadają najlepszą wiedzę, jakich dowodów potrzebują oraz dysponują częścią instrumentów do ich pozyskania. Zatem kwestią istotną, nad którą należy się pochylić, jest kwestia ponownego rozpatrywania sprawy przez różnie wyodrębnione organizacyjnie organy.

Przykładowo, Najwyższa Izba Kontroli w wystąpieniu pokontrolnym KBF-4101-06-05/2013 P/13/039 stwierdziła, że ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości sprawowanie nadzoru przez Dyrektora Izby Skarbowej, podkreślając, że: „działania Dyrektora Izby Skarbowej podejmowane w celu poprawy jakości dokonywanych rozstrzygnięć nie wpłynęły na poprawę procesu decyzyjnego urzędów skarbowych. W kontrolowanym okresie 41,6% odwołań podatników kończyło się uchYLENIEM przez Dyrektora Izby Skarbowej decyzji naczelników podległych urzędów skarbowych lub uchYLENIEM i przekazaniem do ponownego rozpatrzenia. Oznacza to, że nie osiągnięto zakładanej w wytycznych Ministra Finansów poprawy jakości decyzji organów pierwszej instancji.”

Proponuje się usunięcie możliwości przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji i w konsekwencji pozostawienie w postępowaniu odwoławczym wyłącznie możliwości przeprowadzania dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie, na żądanie strony lub z urzędu, przez organ odwoławczy.

Proponuje się również modyfikację w zakresie rodzajów rozstrzygnięć podejmowanych przez organ odwoławczy w przypadku rozpatrywania odwołania. Obecnie, zgodnie z art. 233 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, organ odwoławczy może wydać decyzję, w której:

- utrzymuje w mocy decyzję organu pierwszej instancji (art. 233 § 1 pkt 1),
- uchyla decyzję organu pierwszej instancji w całości lub w części – i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub uchylając tę decyzję – umarza postępowanie w sprawie (art. 233 § 1 pkt 2 lit a),
- uchyla decyzję organu pierwszej instancji w całości i sprawę przekazuje do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości (art. 233 § 1 pkt 2 lit b),
- umarza postępowanie odwoławcze (art. 233 § 1 pkt 3) albo

---

<sup>37</sup> C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz Ordynacja podatkowa komentarz, Wolters Kluwer business, Warszawa 2013

- uchyla w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części (art. 233 § 2).

Możliwości rozstrzygnięć zawarte w przepisach art. 233 § 2 OP oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) zawierają normy kompetencyjne dla organu odwoławczego, ale sformułowanie „może uchylić” zawarte w art. 233 § 2 OP wskazuje, że przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania jest tu uzależnione wyłącznie od dyskrejonalnej woli organu odwoławczego. Przemawia to za w pełni fakultatywnym charakterem przepisu. Trzeba wskazać, że w przepisie art. 233 § 2 OP mowa jest o „znacznej” części niezbędnego postępowania dowodowego. Zwrot „w znacznej części” jest niedookreślony, a zatem odpowiedź na pytanie, czy w sprawie zostały spełnione przesłanki z art. 233 § 2 OP, możliwa jest jedynie na tle okoliczności konkretnego przypadku (wyrok NSA w Katowicach z dnia 19 września 2002 r., I SA/Ka 1410/01). Zatem ocena, czy w sprawie zaistniały przesłanki zastosowania przepisu art. 233 § 2 OP, należy do organu odwoławczego, ale nawet w przypadku ich zaistnienia organ odwoławczy dokonuje wyboru co do rodzaju swojego rozstrzygnięcia. Może zatem uchylić decyzję pierwszej instancji w trybie art. 233 § 2 OP i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji lub orzec merytorycznie w trybie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) OP, jeżeli oczywiście decyzja jest wadliwa<sup>38</sup>. Również NSA w wyroku z dnia 11 kwietnia 2005 r., FSK 1642/04, wyraził pogląd, że przepis art. 233 § 2 OP ma charakter uznaniowy, a nie związany. Zastosowanie tego przepisu przez organ II instancji jest możliwe, gdy wystąpią wskazane w nim przesłanki (jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania w całości lub w znacznej części). Jednakże wystąpienie tych przesłanek nie obliguje organu odwoławczego do wydania orzeczenia o kasacyjnym charakterze, gdyż ma on możliwość samodzielnego prowadzenia postępowania wyjaśniającego. NSA podkreślił, że decyzja wydawana na podstawie art. 233 § 2 OP ma zawsze charakter fakultatywny, co oznacza swobodę przy podejmowaniu decyzji skorzystania z postanowień art. 233 OP (wyrok NSA z dnia 18 maja 2000 r. III SA 1081/99).

Powołany art. 233 § 2 OP stanowi swego rodzaju wyłom w przyjętej także w ordynacji podatkowej konstrukcji postępowania odwoławczego, którego celem jest ponowne rozpatrzenie i rozstrzygnięcie sprawy podatkowej przez organ odwoławczy<sup>39</sup>.

Projekt zakłada usunięcie z katalogu rozstrzygnięć organu odwoławczego ostatniej ze wskazanych wyżej możliwości – art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej. Tego typu rozstrzygnięcie organu odwoławczego, określane mianem kasatoryjnego, jest dopuszczalne wyjątkowo, stanowiąc wyłom od zasady merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy przez organ odwoławczy<sup>40</sup>.

Zdaniem Wnioskodawcy wyeliminowanie tego rozwiązania przyspieszy procedurę podatkową i wymusi poprawienie jakości wydawanych decyzji, przede wszystkim ze względu na

<sup>38</sup> Ordynacja podatkowa 366 wyjaśnień i interpretacji, M. Kwietko-Bębnowski, Wolters Kluwer business, Warszawa 2013

<sup>39</sup> Ordynacja podatkowa 366 wyjaśnień i interpretacji, M. Kwietko-Bębnowski, Wolters Kluwer business, Warszawa 2013

<sup>40</sup> Por. B. Adamiak w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa 2003*, s. 744

zwiększenie odpowiedzialności za wydawane decyzje przez organy. Ponadto, proponowana zmiana pozwoli wyeliminować często powtarzające się przypadki, w których organy odwoławcze nadużywały możliwości, jakie daje im art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej, i „przerzuciły” ciężar zbadania sprawy i wydania rozstrzygnięcia na organy pierwszej instancji. Na występowanie tego rodzaju praktyki wskazuje orzecznictwo sądów administracyjnych (Wyrok WSA w Bydgoszczy z 26.6.2013 r. I SA/Bd 263/13; wyrok NSA (do 2003.12.31) w Gdańsku z 1.6. 2001 r. I SA/Gd 2322/98; wyrok WSA w Gdańsku z 12.6.2013 r. I SA/Gd 444/13). Na problem ten zwracała również uwagę Najwyższa Izba Kontroli, zdaniem której decyzje podatkowe są zbyt często uchylane oraz prowadzone jest zbyt często błędne lub nienależycie staranne wyjaśnianie okoliczności, będących podstawą do wydawania decyzji. Skutkuje to częstymi odwołaniami i w rezultacie uchylaniem przez organy lub sądy zakwestionowanych rozstrzygnięć<sup>41</sup>. Statystyki pozyskane od Ministerstwa Finansów potwierdzają powyższe stwierdzenia. Zatem rodzaj rozstrzygnięcia, który miał być „wyłomem” w procedurze podatkowej stał się zjawiskiem dość powszechnym.

Z tymi zmianami związane są zmiany w przepisach działu IV rozdziału 11 Ordynacji podatkowej „Dowody”, regulujących zasady gromadzenia dowodów. Obecnie organ odwoławczy ma ograniczone możliwości przeprowadzania postępowania dowodowego, a przepisy przyznają kompetencje do gromadzenia dowodów przede wszystkim dla organu pierwszej instancji. Pomimo ciężącego na organie odwoławczym obowiązku wnikliwego rozpatrzenia sprawy po raz drugi, w wyniku wniesionego odwołania, organ odwoławczy ma bardzo ograniczone możliwości prowadzenia postępowania dowodowego.

Zmiany wprowadzane w przepisach tego rozdziału (dotyczy to art. 182 § 1, § 3 i § 3a, art. 183, art. 184 § 1 i § 3 oraz art. 185 Ordynacji podatkowej) mają na celu wyposażenie organu odwoławczego (organu drugiej instancji) w narzędzia pozwalające mu rozpatrzyć sprawę merytorycznie w drugiej instancji. Organ odwoławczy zyska zatem takie same kompetencje do gromadzenia i przeprowadzania dowodów, jak organ pierwszej instancji.

## **7. Uchylenie obowiązków administracyjnych „korekty kosztów” w podatkach dochodowych**

„Rzeczą, którą najtrudniej w świecie zrozumieć, jest podatek dochodowy” – cytat autorstwa Alberta Einsteina, odzwierciedla skutki niedawno wprowadzonej „korekty kosztów”. Przepisy wyłączające możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów niezapłaconych przez podatnika faktur (art. 24d ustawy PIT oraz art. 15b ustawy CIT) zostały wprowadzone ustawą z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz. U. poz. 1342) i obowiązują od dnia 1 stycznia 2013 r. Celem tej ustawy było wprowadzenie ułatwień dla osób prowadzących działalność gospodarczą. Jednak, jak twierdzą niektórzy przedstawiciele doktryny, przepisy te w praktyce przyczyniły się do zwiększenia

---

<sup>41</sup> Najwyższa Izba Kontroli, Zwalczenie oszustw w podatku od towarów i usług P/13/042, <http://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-kontroli-zwalczania-oszustw-podatkowych.html>, 14 maja 2014

obowiązków administracyjnych w gospodarce<sup>42</sup>. Przepisy miały być prawnym panaceum na problem nieterminowego regulowania zobowiązań przez dłużników w obrocie gospodarczym. Z treści uzasadnienia do ww. projektu ustawy wynika, że celem przepisów była poprawa płynności finansowej przedsiębiorców, ograniczenie zatorów płatniczych w gospodarce oraz zwiększenie dyscypliny płatniczej między przedsiębiorcami. Problem tzw. zatorów płatniczych to zjawisko polegające na nieterminowym regulowaniu przez dłużników należności wynikających z zaciągniętych zobowiązań, które może skutkować utratą płynności wierzyciela (przedsiębiorcy). Podobnie, zatorami płatniczymi można określić sytuacje, w których strona posiadająca silniejszą pozycję rynkową nadużywa tej pozycji w celu znacznego wydłużania terminów płatności za kupowane towary i usługi. Ponieważ fakt nieterminowej zapłaty zobowiązania przez kontrahenta nie zwalnia podatnika z obowiązku uiszczenia zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych, czy też kwoty zobowiązania w podatku od towarów i usług, przeterminowane wierzytelności są zjawiskiem zagrażającym płynności przedsiębiorcy i mogącym prowadzić do jego upadłości<sup>43</sup>.

Zgodnie z przedmiotowymi przepisami podatnik, w przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty wynikającej z faktury (rachunku) i nieuregulowania tej kwoty w terminie 30 dni od daty upływu terminu płatności, jest obowiązany do zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę wynikającą z tych dokumentów. Jeżeli termin płatności jest dłuższy niż 60 dni, zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów dokonuje się z upływem 90 dni od daty zaliczenia tej kwoty do kosztów uzyskania przychodów, o ile nie została ona uregulowana w tym terminie. Jeżeli podatnik w miesiącu, w którym ma obowiązek dokonać zmniejszenia, nie ponosi kosztów uzyskania przychodów lub poniesione koszty są niższe od kwoty zmniejszenia, wówczas ma obowiązek zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów. Jeżeli po dokonaniu zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów (zwiększenia przychodów) zobowiązanie zostanie uregulowane, podatnik w miesiącu, w którym uregulował zobowiązanie, zwiększa koszty uzyskania przychodów o kwotę dokonanego zmniejszenia. Rozwiązania te stosuje się do nabycia lub wytworzenia środków trwałych, albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych, i dokonywanych od nich odpisów amortyzacyjnych, a także do zobowiązań zapłaconych w części. Oprócz komentowanych regulacji podatkowych w systemie prawnym stosunki pomiędzy przedsiębiorcami w zakresie ustalania terminów płatności regulują przepisy prawa prywatnego, a ściślej mówiąc, obowiązująca od 28.04.2013 r. nowa ustawa z 8.03.2013 o terminach zapłaty w transakcjach handlowych.

Jak wskazano wyżej, w założeniach projektodawców tych przepisów, „korekta kosztów” miała przyczynić się do likwidacji zatorów płatniczych, jednakże nie spełniła swojej funkcji. Metoda rozliczania wprowadzona przez ww. przepisy jest bardzo kosztowna, generuje niepotrzebną biurokrację po stronie przedsiębiorców – w szczególności koszt ten jest stosunkowo większy, im mniejsza jest firma. Skomplikowana „korekta kosztów” powoduje dodatkowe obowiązki ewidencyjne dla przedsiębiorców. Również organom kontrolującym trudno kontrolować prawidłowość jej sporządzenia. R. Kubacki twierdzi, iż co najmniej równie ważne

<sup>42</sup> Podatek Dochodowy od osób prawnych Komentarz. W. Dmoch, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa...

<sup>43</sup> Podatek dochodowy od osób prawnych Komentarz pod red. A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2014



były względy fiskalne. Wszak wyłączenie z kosztów nieopłaconych faktur przełoży się wprost na większe wpływy do budżetu. Ustawodawca nie przewidział bowiem możliwości równoległej korekty przychodów u nieotrzymujących zapłaty podatników<sup>44</sup>.

Po ponadrocznym okresie obowiązywania tych przepisów okazało się, że zmiana ta, polegająca na wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów niezapłaconych faktur, przez zdecydowaną większość respondentów jest oceniana negatywnie. Z badania firmy doradczej KPMG przeprowadzonego wśród pracowników odpowiedzialnych w firmach za finanse i podatki podczas Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG<sup>45</sup>, aż 80% uważa, że zmiana ta nie pomogła w eliminacji zatorów płatniczych, a jedynie zwiększyła obowiązki administracyjne w firmie. Pozytywny efekt dostrzegła tylko 12% badanych. Po pełnym roku obowiązywania przepisów można stwierdzić, że potwierdzają się obawy, które zgłaszali przedsiębiorcy na etapie tworzenia regulacji, które miały rzekomo za pomocą sankcji podatkowych zdyscyplinować nierzetelnych kontrahentów i wyeliminować zatory płatnicze w gospodarce. W praktyce kwitną niepieniężne formy regulowania zobowiązań tam, gdzie jest to konieczne, natomiast korekta kosztu własnego sprzedaży wydaje się być zarówno niemożliwa do wykonania dla podatników, jak i nieweryfikowalna dla organów podatkowych. Na trudności po stronie administracji podatkowej oraz na trudność i kosztowność dostosowania systemów księgowych do komentowanych regulacji wskazują również przedstawiciele doktryny<sup>46</sup>.

Powstało wiele problemów interpretacyjnych, dotyczących szczególnie rozwiązań znanych z obrotu gospodarczego, które wprawdzie zakładają odroczenie terminu zapłaty w czasie, jednak z pewnością nie mogą być zaklasyfikowane jako rodzaj patologii, który uzasadnia stosowanie sankcji w postaci wyłączenia określonej kwoty kosztów uzyskania przychodów. Przykładem takiej sytuacji mogą być kaucje gwarancyjne w budownictwie. W branży budowlanej powszechnie przyjmuje się bowiem, że podmiot zlecający prace budowlane (inwestor) ma prawo zatrzymać część należnego wykonawcy wynagrodzenia na pokrycie ewentualnych wad i usterek. Kwota zatrzymana tytułem kaucji jest płatna po pewnym czasie pod warunkiem nieujawnienia się usterek, przy czym okres ten może wynieść nawet kilka lat. Natomiast w kontekście art. 15b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych kwota ta stanowi wynagrodzenie, dla którego ustalono dłuższy niż 60-dniowy termin płatności. Zatrzymanie kwoty kaucji spowoduje więc konieczność wyłączenia jej z kosztów podatkowych (lub zmniejszenia wartości odpisów amortyzacyjnych stanowiących koszt uzyskania przychodów). Takie stanowisko, choć być może absurdalne, znajduje potwierdzenie w pismach organów podatkowych (interpretacja indywidualna z dnia 8.4.2013r. ITPB3/423-26/13/AW)<sup>47</sup>. Brak terminowej zapłaty kosztu bądź też stosowanie długich terminów płatności przez danego przedsiębiorcę nie jest często wynikiem jego własnej woli, a konsekwencją warunków na rynku, na którym przedsiębiorca funkcjonuje. Jeśli nie ma on

<sup>44</sup> R. Kubacki Leksykon Podatek dochodowy od osób fizycznych, Unimex, Wrocław 2013

<sup>45</sup> <https://www.kpmg.com/pl/pl/wydarzenia/strony/iii-kongres-podatkow-i-rachunkowosci-kpmg.aspx>,  
<http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/772968,reformy-nie-pomogaja-polski-system-podatkowy-jest-nieprzyjazny.html>

<sup>46</sup> Podatek dochodowy od osób prawnych Komentarz pod red. A. Obońska, A. Wacławczyk, A. Walter, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2014

<sup>47</sup> Podatek dochodowy od osób prawnych Komentarz pod red. A. Obońska, A. Wacławczyk, A. Walter, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2014

środków na zapłatę, bądź stosuje długie terminy płatności z kontrahentami, którym sprzedaje towary i usługi, to nie należy przypuszczać, że wprowadzenie opisywanej regulacji prawnej doprowadzi do nagłej i zasadniczej zmiany dzisiejszej sytuacji i spowoduje, że ten sam przedsiębiorca zacznie płacić terminowo swoim kontrahentom lub że zacznie stosować krótsze terminy płatności<sup>48</sup>.

Stosowanie w praktyce omawianych regulacji doprowadzić może nie tylko do trwałej niemożności uzyskania należytej wierzytelności handlowej przez wierzyciela, ale również do upadku dłużnika – podatnika, który zalega z zapłatą należności wynikających z otrzymanych faktur (rachunków). Jeżeli dany podatnik, który zalega z zapłatą należności wynikających z otrzymanych faktur (rachunków) jest jednocześnie wierzycielem wobec innego podatnika, który zalega z zapłatą faktur na rzecz innego podatnika, to powstanie u tego pierwszego podatnika dodatkowego długu (podatkowego) wynikające z opodatkowania dochodu, którego nie uzyskał, jeszcze bardziej pogłębia jego zadłużenie i tym bardziej uniemożliwia mu zapłatę jego zobowiązań handlowych<sup>49</sup>.

Ponadto, regulacje wprowadzane komentowaną ustawą dotyczą tylko polskich przedsiębiorców (firm będących podatnikami podatku dochodowego w Polsce). Nie dotyczą one przedsiębiorstw zagranicznych (mających siedzibę poza Polską). Z uwagi na specyfikę polskiego rynku często jest tak, że odbiorcami towarów i usług firm polskich są podmioty zagraniczne. Nie dotyczą ich ograniczenia odnoszące się do terminów zapłaty, ani przepisy o konieczności korekty kosztów uzyskania przychodów<sup>50</sup>.

#### Projektowana zmiana

Zawarte są propozycje nowelizacji ustawy PIT oraz ustawy CIT. Ze względów wskazanych powyżej proponuje się uchylenie przepisów wyłączających możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów niezapłaconych przez podatnika faktur (art. 24d ustawy PIT oraz art. 15b ustawy CIT).

Z kolei w art. 5 projektu jest zamieszczony przepis przejściowy, zgodnie z którym podatnicy, którzy na podstawie obecnie obowiązujących przepisów art. 24d ustawy PIT oraz art. 15b ustawy CIT dokonali zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo zwiększenia przychodów, będą mogli, po uregulowaniu faktury, zwiększyć koszty uzyskania przychodów.

### **8. Zmniejszenie uciążliwości kontroli dla podatników i administracji.**

Obecnie obowiązujące przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (SDG) (art. 80a ust. 1) określające, gdzie może być przeprowadzona kontrola przedsiębiorcy, stanowią, że kontrolę przeprowadza się w siedzibie kontrolowanego lub w miejscu wykonywania

<sup>48</sup> A. Bartosiewicz PIT, Komentarz Lex, Biblioteka WPiA, Uniwersytet Warszawski, 2013

<sup>49</sup> Podatek Dochodowy od osób prawnych Komentarz. W. Dmoch, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa...

<sup>50</sup> A. Bartosiewicz PIT, Komentarz Lex, Biblioteka WPiA, Uniwersytet Warszawski, 2013

działalności gospodarczej przez kontrolowanego. Z kolei przepisy Ordynacji podatkowej (art. 285a § 1) przewidują możliwość przeprowadzenia czynności kontrolnych, w przypadku gdy księgi podatkowe są prowadzone lub przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, także w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie ich w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności.

Regulacje te wywołują w praktyce wątpliwości interpretacyjne odnośnie do możliwości prowadzenia kontroli poza siedzibą przedsiębiorcy, jeżeli dokumenty niezbędne do przeprowadzenia kontroli znajdują się poza siedzibą przedsiębiorcy. Rozwiązania przewidziane w tych przepisach są ze sobą niespójne, ponieważ możliwość przewidziana w przepisach Ordynacji podatkowej nie jest zawarta w przepisach ustawy SDG.

W praktyce obsługę podatkowo-księgową przedsiębiorcy prowadzą kancelarie, których pracownicy posiadają specjalistyczną wiedzę. Według Randstad (2012) 45,9% podmiotów korzysta z outsourcingu ksiąg rachunkowych. Oznacza to, że prowadzenie kontroli w firmach, które same takich ksiąg nie prowadzą, nie tylko dezorganizuje pracę przedsiębiorstwa, ale i jest nieefektywne ze względu na brak wiedzy księgowej i prawnej pracowników, koniecznej do skutecznej współpracy z inspektorami skarbowymi<sup>51</sup>. Należy jednak zaznaczyć, że również dokumentacja inna, niż księgi podatkowe, może być prowadzona przez wyspecjalizowany podmiot i znajdować się np. w kancelarii radcy prawnego prowadzącego obsługę danego przedsiębiorcy. Przeprowadzana kontrola wymaga od przedsiębiorcy stworzenia odpowiednich warunków dla kontrolujących.

Projekt wprowadza zmianę w art. 80a ust. 1 ustawy SDG polegającą na tym, że w przypadku gdy dokumentacja jest prowadzona lub przechowywana poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany na żądanie kontrolującego jest obowiązany zapewnić dostęp do dokumentacji w swojej siedzibie albo w miejscu jej prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie jej w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić wykonywanie przez kontrolowanego działalności gospodarczej.

Celem projektowanej zmiany w ustawie SDG jest dostosowanie przepisów tej ustawy do przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie miejsca przeprowadzania kontroli, a tym samym zapewnienie spójności tych przepisów. Projektowana regulacja dotyczy jednak nie tylko kontroli podatkowej, ale wprowadza - jako zasadę - możliwość przeprowadzania jakiejkolwiek kontroli przedsiębiorcy poza jego siedzibą, jeżeli dokumentacja niezbędna do przeprowadzenia kontroli znajduje się poza siedzibą przedsiębiorcy. Tym samym rozwiązania dotychczas funkcjonujące w Ordynacji podatkowej, dotyczące miejsca prowadzenia kontroli podatkowej, zostaną zawarte w przepisach ustawy SDG. Projektowany przepis dotyczy bowiem dokumentacji każdego rodzaju, a nie tylko dokumentacji potrzebnej do przeprowadzenia kontroli podatkowej. Warunkiem przeprowadzenia kontroli poza siedzibą przedsiębiorcy jest zapewnienie przez kontrolowanego przedsiębiorcę dostępu do dokumentacji w miejscu jej prowadzenia lub przechowywania. Przedmiotowa zmiana będzie służyła zwiększeniu zaufania do organów poprzez umożliwienie

---

<sup>51</sup> Randstad (2012), Ogólnopolskie Badanie Rynku Outsourcingu 2012, Warszawa

kontrolowanemu właściwej organizacji pracy. Możliwość prowadzenia kontroli w miejscu prowadzenia dokumentacji, w tym ksiąg podatkowych, przyczyni się do ułatwienia przeprowadzenia kontroli zarówno dla organów administracji, jak i dla przedsiębiorców.

## PRZEWIDYWANE EKONOMICZNE SKUTKI ZMIAN

Wpływ projektu na konkurencyjność i rozwój gospodarki, otoczenie instytucjonalne biznesu oraz rynek pracy są pozytywne. Zmiany eliminujące pojawiające się w praktyce problemy ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego niosą pozytywne skutki ekonomiczne dla podatników, przedsiębiorców, rynku pracy, administracji publicznej i sektora finansów publicznych.

Optymalizacja wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych umożliwi lepsze kształtowanie stosunków pomiędzy organami podatkowymi a podatnikiem, większe bezpieczeństwo obrotu gospodarczego, zapewniając tym samym oszczędności i dochodowość przedsiębiorstwom, przestrzeń do tworzenia nowych miejsc pracy, a w krótkim i średnim horyzoncie czasu zwiększenie dochodów sektora finansów publicznych. Międzynarodowy wymiar konkurencyjności polskiej gospodarki, zwłaszcza jej konkurencyjności regulacyjnej względem krajów trzecich tj. poziomu relatywnej atrakcyjności inwestycyjnej na tle innych państw świata, powinien się poprawić. Otoczenie instytucjonalne biznesu ulegnie poprawie na skutek mniejszych kosztów informacyjnych, poszukiwania informacji i kontroli skarbowych, a również mniejszą uciążliwość płacenia podatków.

1. Sektor finansów publicznych w wyniku przedmiotowej zmiany może doznać uszczerbku rzędu 27-49 mln zł rocznie.
2. Z jednej strony wpływy do budżetu państwa, z racji na wytworzoną wartość dodaną w sektorze przedsiębiorstw, wzrosną o ok. 25-46 mln zł rocznie w postaci w formie składek i podatków.
3. Koszt kapitału z tytułu utraty efektu fiskalnego, wywoływanego przez obowiązkowe korekty kosztów podatkowych PIT i CIT, oszacowano na 52-95 mln zł rocznie.

### Wpływ zmian na konkurencyjność gospodarki i funkcjonowanie przedsiębiorstw

Pozytywny wpływ nowelizacji na pewność obrotu gospodarczego przełoży się na roczne korzyści dla przedsiębiorstw, ze względu na mniejszą liczbę bankructw z powodów podatkowych oraz zwiększenie oszczędności (ograniczenie bezpośrednich i pośrednich kosztów w firmach) i zwiększenie dochodowości przedsiębiorstw, które według szacunków powinny wynieść od ok. 801 mln zł do 1,5 mld zł.

Wprowadzenie przedmiotowych zmian w życie powinno wpłynąć pozytywnie na wynik Polski w rankingu *Paying Taxes* raportu *Doing Business* Banku Światowego (*World Bank*):

1. poprawę wyniku Polski o 3-11 miejsc w rankingu *Paying Taxes* – *Doing Business* Banku Światowego,
2. poprawę pozycji Polski o 1 miejsce w rankingu Banku Światowego *Doing Business*.

W 2014 roku Polska w kategorii „Paying Taxes” w raporcie *Doing Business* Banku Światowego zajęła 113 pozycję na świecie, przy 45 miejscu w rankingu ogólnym.

### Wpływ zmian na rynek pracy

Pozytywny wpływ nowelizacji na pewność obrotu gospodarczego powinien pośrednio przełożyć się również na rynek pracy. Łączny potencjalny efekt na rynek pracy szacuje się na od 8,3 tys. do 13,8 tys. miejsc pracy. Efekt ten, ze względu na różnorodną strukturę działalności przedsiębiorstw i miejsc pracy będzie zapewne ograniczony. Przykładowo, zakładając ostrożnie, że co trzecia złotówka z racji na korzyści i oszczędności przedsiębiorstw przyczyni się do tworzenia nowych miejsc pracy, z dużym prawdopodobieństwem dzięki wprowadzeniu przedmiotowych przepisów w życie powinno powstać od 33.33% wyżej wskazanych miejsc pracy.

### Wpływ zmian na sektor finansów publicznych

Projektowane zmiany cechują się neutralnością dla dochodów sektora finansów publicznych, z tendencją progresji fiskalnej, i wzmacniają bodźce efektywnościowe w administracji podatkowej, generując istotne oszczędności w sektorze finansów publicznych.

Przedmiotowy akt normatywny powinien skutkować zwiększeniem dochodów państwa dzięki zapewnieniu większej pewności obrotu gospodarczego i ochrony zdolności płatniczej podatników. W perspektywie średnio-okresowej łączne efekty zwiększenia dochodów budżetu oraz oszczędności w administracji podatkowej powinny skutkować korzyściami dla finansów publicznych rządu od 537 do 708 mln zł rocznie. Na te efekty składają się: łączne wpływy do budżetu państwa rządu od 12 do 29 mln zł rocznie, oraz łączne oszczędności w administracji publicznej rządu od 525 do 679 mln zł rocznie.

### **POSTULAT 1: Wprowadzenie zasady ogólnej rozstrzygnięcia wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika**

Ekonomiczne efekty wprowadzenia do polskiego prawa podatkowego zasady ogólnej *in dubio pro tributario* w kwestiach interpretacyjnych, dotyczą hipotetycznej sytuacji, gdy norma prawa, jaką jest przedmiotowa zasada, zacznie być stosowana szeroko przez sądy administracyjne i organy podatkowe w trzecim roku po wejściu w życie przedmiotowych przepisów. Założenie to wynika z potrzeby rozszerzenia normy prawnej w jej stosowaniu w sprawach podatkowych. Oczekiwany jest mniejszy efekt tej zmiany w pierwszych latach obowiązywania regulacji, gdyż podatnicy, organy i sądy będą potrzebowały czasu na dostosowanie się do nowego stanu prawnego. Oszczędności powinny wynikać z zaoszczędzonego czasu i wygranych przez podatników sporów, i ze względu na krótsze postępowania (oszczędności podatników na kosztach doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów, na wpisach sądowych, oraz organów podatkowych i sądów na kosztach postępowań). Zmianę tą cechuje neutralność dla dochodów sektora finansów publicznych oraz wzmocnienie bodźców pro-efektywnościowych w administracji podatkowej.

Uwzględniając tryb opracowywania wskaźników do oceny przyjazności przepisów podatkowych dla przedsiębiorstw, należy się spodziewać, że przy obowiązywaniu zasady *in dubio pro tributario*, oraz ograniczeniu tzw. korekty kosztów w podatkach dochodowych, wymiar czasu poświęcanego przez firmę na dodatkową analizę kwestii podatkowo wrażliwych dla CIT i VAT

(PIT nie jest uwzględniany w rankingach) ulegnie skróceniu o ok. 15-33%. Postęp w obszarze *Paying Taxes* powinien poprawić wynik Polski w relacji do innych krajów, do czego przyczynić się może bardziej przyjazna administracja i ograniczony czas trwania postępowań podatkowych, co wyrówna szanse podmiotów krajowych i zagranicznych.

Przedmiotowa zmiana powinna skutkować następującymi efektami:

1. skróceniem czasu jaki przedsiębiorcy będą spędzać na analizowaniu kwestii podatkowych powinien przełożyć się na poprawę pozycji Polski w rankingu „*Paying Taxes*” raportu Banku Światowego *Doing Business*. Należy się spodziewać, że wymiar czasu poświęcanego przez firmę na dodatkową analizę kwestii podatkowo-wrażliwych dla CIT i VAT ulegnie skróceniu o ok. 15-33%, co poskutkowałoby poprawą wyniku Polski w *Paying Taxes 2014* o 3-11 miejsc, potencjalnie poprawiając pozycję Polski o 1 miejsce w rankingu Banku Światowego *Doing Business*.
2. rocznymi oszczędnościami i korzyściami podatników (przedsiębiorców) rzędu 390-897 mln zł w trzecim roku po wprowadzeniu przepisu w życie, 260-598 mln zł w drugim roku obowiązywania przepisu i 130-299 mln zł w pierwszym roku obowiązywania przepisu (zakładając, że w pierwszym roku 1/3, w drugim roku 2/3, i w trzecim roku 100% szacowanego efektu zostanie przełożone na gospodarkę).
3. wpływy do budżetu państwa powinny nieznacznie wzrosnąć o ok. 2-3 mln zł rocznie, co wynika ze zwiększenia dochodów budżetu w formie składek i podatków, dzięki zapewnieniu większej pewności obrotu gospodarczego i ochrony zdolności płatniczej podatników (wygenerowaniu nowej wartości dodanej w gospodarce), bilansującej ograniczenie wpływów do budżetu z racji na stosowanie przedmiotowej zasady.
4. oszczędnościami administracyjnymi organów podatkowych drugiej instancji, WSA i NSA ze względu na skrócenie postępowań podatkowych, które wyniosą ok. 1-2 mln zł rocznie. Uwzględniając zwiększenie wpływów do budżetu, łącznie wprowadzenie przedmiotowej zmiany powinno wygenerować 3-5 mln zł wpływów i oszczędności dla budżetu państwa.
5. zwiększeniem liczby etatów, które mogłyby zostać utworzone w sektorze prywatnym za uzyskaną powyżej kwotę korzyści dla przedsiębiorców, szacowanej na 3-7 tys. miejsc pracy rocznie w trzecim roku po wprowadzeniu przepisu w życie.

## **POSTULAT 2: Dostępność oraz przejrzystość bazy interpretacji indywidualnych**

Efektom zmian ułatwiającym dostęp do interpretacji indywidualnych i orzecznictwa w tym zakresie będzie stworzenie wirtualnego repozytorium wiedzy o prawie podatkowym, co zwiększy jakość wykładni prawa podatkowego, przyczyniając się do upowszechnienia jego zrozumienia przez podatników, organy podatkowe i doradców podatkowych. Zmiana ta powinna mieć głównie efekt jakościowy, ograniczający krańcowo ryzyko prawa podatkowego.

**POSTULAT 3: Zwiększenie pewności, co do zaistnienia przedawnienia podatkowego poprzez uporządkowanie wyjątków przerywających bądź zawieszających bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego**

Uchylenie art. 70 § 8 OP oznacza, że od daty wejścia w życie nowelizacji przepisu (podlegającego *vacatio legis* do 1 stycznia 2016 r.), przepis ten nie będzie mógł stanowić przesłanki do przedłużania przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym, co nie będzie skutkowało negatywnymi kosztami dla administracji podatkowej. Przedawnione i jednocześnie ściągalne, aktualne zabezpieczenia hipotekami i zastawami skarbowymi wynoszą 208 mln zł, będą mogły być egzekwowane dalej.

Z racji na przedmiotowe zmiany dojdzie do skrócenia długości prowadzenia postępowań podatkowych przez administrację skarbową i służbę celną, co pozwoli na zmniejszenie kosztów funkcjonowania urzędów skarbowych, urzędów kontroli skarbowej i urzędów celnych. Skrócenie czasu postępowań podatkowych oznacza, że administracja aby utrzymać dotychczasowy efekt fiskalny, będzie zmuszona podnieść swoją efektywność. Analiza statystyk porównawczych OECD (2013) wskazuje, że istnieje bardzo duża przestrzeń do poprawy efektywności w polskiej administracji skarbowej. Polska ma również jeden z najwyższych stosunków liczebności administracji skarbowej do populacji. Równocześnie wśród państw OECD, Polska ma najwyższy odsetek urzędników skarbowych z wyższym wykształceniem i jeden z najwyższych udziałów pracowników poniżej 50 r. życia. Pozwala to sformułować przypuszczenie, że administracja będzie w stanie sprawnie dostosować się do nowych reguł przedawnienia i uproszczenia procedur postępowań.

W efekcie oznacza to:

1. w średnim horyzoncie czasu 42-125 mln zł środków powracających do sektora prywatnego w formie trwałych aktywów, wystarczy na kreację ok. 2,4 tys. etatów.
2. w średnim horyzoncie czasu sytuacja finansów publicznych powinna poprawić się o 439-483 mln zł w każdym kolejnym roku, uwzględniając w tych obliczeniach zwiększone dzięki nowo wytworzonej wartości dodanej wpływy do budżetu, oraz oszczędności administracyjne, dzięki skróceniu długości prowadzenia postępowań podatkowych:
  - a. w średnim horyzoncie czasu oszczędności administracyjne wyniosą 407-447 mln zł rocznie dzięki skróceniu czasu trwania postępowań podatkowych i zwiększeniu bodźców do szybszego załatwiania spraw,
  - b. zmiana w średniej perspektywie czasu zwiększy wpływy do budżetu o 34-36 mln zł w formie składek i podatków dzięki zwiększeniu puli aktywów trwałych w dyspozycji przedsiębiorstw.

**POSTULAT 4: Ograniczenie możliwości nadania rygору natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej**

Eliminacja przesłanki zbliżającego się terminu przedawnienia jako powodu do nadania rygору natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej, które to przypadki stanowią ok. 0,3% ogółu spraw w których nadaje się rygór natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej, powinna mieć następujące efekty:



1. wygeneruje roczne oszczędności dla podatników, z tytułu uniknięcia utraconego kapitału, rzędu 22-24 mln zł.
2. uwzględniając szacunkowe zwiększone wpływy do budżetu państwa o 2-3 mln zł rocznie wpłat do budżetu państwa w formie składek i podatków oraz roczne oszczędności rzędu 12-16 mln zł w administracji podatkowej, zmiana ta poprawi sytuację sektora finansów publicznych o 14-19 mln zł. Efekt ten powinien być tym większy, im większy byłby wzrost efektywności administracji podatkowej w egzekwowaniu należności i szybkim kończeniu postępowań podatkowych.
  - a. zwiększy wpływy do budżetu państwa o ok. 2-3 mln zł rocznie, poprzez z jednej strony zwiększenie wpływów o 7-8 mln zł wpłat do budżetu państwa w formie składek i podatków z tytułu wykreowanej wartości dodanej w gospodarce dzięki oszczędnościom przedsiębiorstw, oraz z drugiej strony zmniejszeniu wpływów budżetu państwa o ok. 5 mln zł rocznie.
  - b. w przypadku administracji skarbowej i celnej oszacowano oszczędności, ze względu na krótsze postępowania podatkowe, rzędu 12-16 mln zł rocznie.

#### **POSTULAT 5: Wprowadzenie fakultatywności składania uzasadnienia do korekty deklaracji podatkowej**

Brak obowiązku składania uzasadnień korekt deklaracji podatkowych oszacowano na oszczędności dla podatników rzędu ok. 3 mln zł rocznie. Dodatkowo, zniesienie obowiązku uzasadnień korekt deklaracji oszacowano na ograniczenie zużycia od 3 do 5 ton papieru rocznie.

#### **POSTULAT 6: Uproszczenie procedury postępowania podatkowego: rozpatrywanie spraw przez organ podatkowy drugiej instancji i zakres postępowania dowodowego przeprowadzanego przez ten organ**

Uproszczenie postępowania w organach podatkowych wygeneruje oszczędności przedsiębiorców z tytułu mniejszej liczby postępowań podatkowych przed administracją skarbową i służbą celną, a co za tym idzie brak konieczności opłacania doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów. Oszacowano również oszczędności administracji skarbowej i służby celnej na skutek eliminacji bezproduktywnych postępowań.

1. oszczędności dla firm oszacowano na ok. 31 mln zł oszczędności rocznie.
2. zaoszczędzone przez przedsiębiorców środki pozwolą na kreację do ok. 200 etatów w sektorze prywatnym, co odpowiada kosztowi miejsca pracy w usługach w wysokości ok 4 tys. złotych miesięcznie.
3. estymowano roczną kwotę oszczędności w administracji publicznej rzędu 105-114 mln zł.
4. wpływy do budżetu państwa, w wyniku wzrostu wartości dodanej w gospodarce, powinny wzrosnąć o ok. 3-4 mln zł rocznie wpłat w formie składek i podatków.

**POSTULAT 7: Uchylenie obowiązków administracyjnych „korekty kosztów” w podatkach dochodowych**

Zniesienie obowiązkowej korekty kosztów podatkowych PIT i CIT nabywcy znacząco ograniczy koszty firm i wygeneruje oszczędności dla przedsiębiorstw. Kwantyfikowalne są tu koszt kapitału podatników i koszty przygotowania uzasadnienia korekty deklaracji. Oczekiwane są następujące efekty:

1. Zakładając, że część zatorów płatniczych znalazła odzwierciedlenie w korektach kosztów, oszacowano, że przedsiębiorstwa oszczędzą na koszcie ich przygotowania ok. 226-410 mln zł.
4. Liczbę etatów, które mogłyby zostać utworzone w sektorze prywatnym za uzyskaną kwotę, oszacowano na ok. 2-3 tys., co odpowiada kosztowi miejsca pracy w usługach w wysokości ok 4 tys. złotych miesięcznie.
5. Sektor finansów publicznych w wyniku przedmiotowej zmiany może doznać uszczerbku rzędu 27-49 mln zł rocznie. Z jednej strony wpływy do budżetu państwa, z racji na wytworzoną wartość dodaną w sektorze przedsiębiorstw, wzrosną o ok. 25-46 mln zł rocznie wpłat w formie składek i podatków. Koszt kapitału z tytułu utraty efektu fiskalnego, wywoływanego przez obowiązkowe korekty kosztów podatkowych PIT i CIT, oszacowano na 52-95 mln zł rocznie.

**POSTULAT 8: Zmniejszenie uciążliwości kontroli dla podatników i administracji**

Umożliwienie prowadzenia kontroli skarbowych, a także wszystkich innych kontroli przedsiębiorstw (np. ZUS i NFZ) w miejscu prowadzenia ksiąg rachunkowych przedsiębiorstwa, powinno zwiększyć efektywność przedsiębiorstw i ograniczyć zakłócanie ich pracy. Konsekwentnie z racji na usprawnienia kontroli skarbowych powinno to mieć następujące efekty:

1. oszczędności czasu, kosztów oraz wzrost dochodów w mikro, małych, średnich i dużych przedsiębiorstwach oszacowano na od 132 mln zł rocznie.
2. liczba etatów, które mogłyby zostać wykreowane w usługach przy wynagrodzeniu ok. 4 tys. zł, wynosi 3 tys. miejsc pracy.
3. wpływy do budżetu państwa, w wyniku wzrostu wartości dodanej w gospodarce, powinny wzrosnąć o ok. 15 mln zł rocznie wpłat w formie składek i podatków.

