



Kodeks podatnika



Kodeks Podatnika

Podsumowanie akcji „Stwórzmy kodeks podatnika”, prowadzonej przez redakcję „Rzeczpospolitej” od października do grudnia 2014 roku.

Postulaty tu zawarte kierujemy do Kancelarii Prezydenta RP, sejmowej Komisji Finansów Publicznych i ministra finansów.

Partnerami przedsięwzięcia „Kodeks podatnika” są Fakro sp. z o.o. i fundacja Pomyśl o Przyszłości



W trosce o dobre relacje z aparatem skarbowym



**Bogusław
Chrabota**

REDAKTOR
NACZELNY
„RZECZPOSPOLITEJ”

Partnerstwo zamiast poddaństwa. Czy to możliwe w relacjach urzędu skarbowego z podatnikiem? Oczywiście mam na myśli drobnego przedsiębiorcę, którego nie stać na sztab prawników, gotowych walczyć w jego imieniu we wszystkich instancjach o sprawiedliwe pobieranie podatków. Właściciele małych firm bywają często bezsilni wobec doświadczonych urzędników skarbowych, gotowych czasem nagiąć prawo, byle tylko zapłacić budżet.

Oczywiście nie zawsze jest właśnie tak. Coraz częściej przedstawiciele fiskusa starają się zrozumieć sytuację podatnika i stosować prawo podatkowe w tym celu, w jakim zostało pomyślane. Przecież na ogół nie tworzy się prawa po to, by kogoś zniszczyć. Jednak praktyka nader często dostarcza przykładów, że stosunkom urząd-podatnik daleko do tego ideału.

Nie miejmy złudzeń – żaden akt prawny z dnia na dzień tego nie poprawi. Kulturę wzajemnych relacji buduje się latami. Na wiele różnych sposobów, także przez wprowadzenie odpowiednich przepisów. Dlatego właśnie podjęliśmy próbę stworzenia narzędzia prawnego cywilizującego kontakty podatnika z urzędem. Korzystając z wiedzy i doświadczenia najlepszych w kraju ekspertów podatkowych, opracowaliśmy kodeks podatnika. Daleko mu do gotowego projektu. Jednak uważamy, że szanując to, co jest dobre w dzisiejszej ordynacji podatkowej, należy wprowadzić wiele istotnych nowych regulacji i zmian.

Doceniamy fakt, że w Ministerstwie Finansów trwają prace nad projektem nowej ordynacji. Cieszy nas też prezydencka inicjatywa naprawy dzisiejszych procedur podatkowych.

Widząc zatem otwartość najważniejszych instytucji w państwie na reformowanie tej dziedziny prawa, pozwalamy sobie złożyć własne propozycje. Wierzymy, że przynajmniej część z nich uda się wprowadzić w życie.

 RZECZPOSPOLITA

Kodeks podatnika

PODSUMOWANIE AKCJI „STWÓRZMY KODEKS
PODATNIKA”, PROWADZONEJ PRZEZ REDAKCJĘ
„RZECZPOSPOLITEJ” OD PAŹDZIERNIKA
DO GRUDNIA 2014 ROKU.

Podatnik potrzebuje kodeksu czystej gry



Paweł
Rochowicz

DZIENNIKARZ DZIAŁU
PRAWO CO DNIA

Podatki są skomplikowane i prostsze nie będą. Wprawdzie rozmaici marzyciele raz po raz przedstawiają kuszące wizje radykalnego uproszczenia przepisów o daninach publicznych, ale takie zapowiedzi należy między bajki włożyć. Rzeczywistość gospodarcza zmienia się bowiem na tyle dynamicznie, że nie da się uniknąć rozrostu prawa. Dotyczy to także regulacji fiskalnych, odnoszących się do coraz to nowych typów transakcji, struktur biznesowych w obrocie międzynarodowym, a także polityki państwa w zakresie ulg podatkowych. Swoje robi też postęp techniczny – kto przed 10 laty przejmował się opodatkowaniem e-booków czy dochodów w bitcoinach?

System podatkowy, nawet skomplikowany, może być jednak przyjazny dla podatnika. Wiele zależy od stosowania prawa przez organy podatkowe i w ogóle od relacji na linii podatnik – skarbowka. Sprawy te normuje obowiązująca od 17 lat ordynacja podatkowa. W tym czasie była nowelizowana ponad 100 razy. Tak wielka ilość zmian sprawiła, że stała się aktem mało czytelnym – zarówno od strony czysto językowej, jak i zależności z innymi aktami prawnymi. Efekty nietrudno przewidzieć. Skoro reguły gry stały się nieczytelne, to zwiększa się ryzyko, że gra będzie brudna. Jest się czym przejmować, bo do sporów podatników z fiskusem dochodzi na masową skalę. Sądy administracyjne co roku wydają kilkanaście tysięcy wyroków w sprawach podatkowych, a jest to tendencja rosnąca.

To wszystko przemawia za stworzeniem zupełnie nowego aktu prawnego, swoistej konstytucji podatkowej. Nie wahamy się zaproponować nazwy „kodeks podatkowy”. Akt ten ma bowiem kompleksowo regulować tę dziedzinę prawa, pozostawiając oczywiście szczegółowe rozwiązania do uregulowania w ustawach o poszczególnych podatkach.

Od nowego kodeksu należy oczekiwać przejrzystości, spójności, a być może w niektórych fragmentach także uproszczenia zawilego języka dzisiejszej ordynacji. Trzeba wprowadzić kilka nowych zasad ogólnych, zapewniających jasne reguły stosunków podatnik-urząd skarbowy. Powinny one w miarę możliwości wyrównywać szanse podatnika i fiskusa, a także zapobiegać niszczeniu biznesu przez urzędników. Potrzebnych jest też wiele zmian w przepisach szczegółowych.

Takie właśnie zmiany proponujemy w naszym zbiorze postulatów do nowego kodeksu podatkowego. Nie próbujemy zastąpić rządowych legislatorów w określeniu konkretnego brzmienia nowych przepisów. Przyjmujemy, zgodnie zresztą z opinią wielu ekspertów, że do nowego kodeksu należy przenieść znaczne fragmenty dzisiejszej ordynacji, które dobrze funkcjonują. Jednak wskazujemy różne praktyczne problemy, jakie dziś widać w stosunkach podatników z władzami podatkowymi, proponujemy też kierunki rozwiązań. Nierzadko są to sprawy skomplikowane, znacznie trudniejsze do opisanie i nagłośnienia medialnego, niż np. sprawa wysokiej lub niskiej stawki danego podatku. Jednak to właśnie trudne sprawy proceduralne – a nie wysokość danin – przesądzają o tym, że rozliczenia podatkowe w Polsce nadal pochłaniają zbyt dużo czasu i energii przedsiębiorców i Kowalskiego.

Niniejszy „Kodeks” jest owocem akcji „Stwórzmy Kodeks podatnika”, jaką „Rzeczpospolita” prowadziła na swoich łamach od października do grudnia 2014 roku. W serii artykułów opisaliśmy wówczas wiele problemów ze stosowaniem dzisiejszej ordynacji podatkowej i przedstawiliśmy propozycje nowych rozwiązań. Te i inne zagadnienia znalazły się w niniejszej publikacji.

Ogłoszenie postulatów dotyczących nowego kodeksu podatkowego wydaje się dobrą okazją, by zaprezentować także dwie zmiany prawa podatkowego materialnego. Mają one na celu promocję reinwestowania zysków, a także wyrównanie szans dużych i małych graczy na rynku europejskim. Propozycje te służą podobnemu celowi co nowy kodeks: uporządkowaniu sytuacji podatnika i poprawieniu bezpieczeństwa działalności gospodarczej.

W akcji „Stwórzmy kodeks podatnika” skorzystaliśmy z wiedzy i doświadczenia wielu wybitnych znawców prawa podatkowego i praktyki jego stosowania. Wyrażamy im podziękowanie i wierzymy, że ich pomysły zostaną wykorzystane przy tworzeniu podatkowej konstytucji. Wspomogli nas (w alfabetycznej kolejności nazwisk):

- **Stefan Babiarz**, sędzia NSA
- **Radosław Baraniewicz**, doradca podatkowy w PwC
- **dr Adam Bartosiewicz**, doradca podatkowy w kancelarii EOL
- **Dariusz Bednarski**, partner zarządzający w Grant Thornton Frąckowiak
- **Bartosz Bołtromiuk**, doradca podatkowy w Independent Tax Advisers
- **Ryszard Florek**, prezes firmy Fakro
- **Marek Gizicki**, adwokat, szef zespołu postępowań podatkowych w Deloitte Legal
- **prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic**, przewodnicząca Krajowej Rady Doradców Podatkowych
- **Marek Isański**, prezes firmy TFL
- **Joanna Kanicka**, doradca podatkowy, partner zarządzający w Independent Tax Advisers
- **Agnieszka Kobak**, doradca podatkowy w kancelarii Tax Matters
- **Mariusz Korzeb**, doradca podatkowy, ekspert Pracodawców RP
- **Magdalena Kucharska**, doradca podatkowy w kancelarii Kamiński i Wspólnicy
- **Dariusz Malinowski**, doradca podatkowy w KPMG
- **Mariusz Marecki**, doradca podatkowy w PwC
- **prof. dr hab. Adam Mariański** z Uniwersytetu Łódzkiego
- **dr Wojciech Morawski**, profesor Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu
- **dr Irena Ożóg**, doradca podatkowy, partner zarządzający w kancelarii Ożóg i Wspólnicy
- **Agnieszka Poręba**, doradca podatkowy w Independent Tax Advisers
- **Michał Roszkowski**, radca prawny, partner w Accreo
- **Alicja Sarna**, doradca podatkowy w MDDP
- **Karolina Stawowska**, doradca podatkowy, partner w kancelarii Wierzbowski Eversheds
- **Zbigniew Maciej Szymik**, doradca podatkowy, dyrektor generalny Grupy Leader
- **dr Karolina Tetlak**, adiunkt na Uniwersytecie Warszawskim
- **Jarosław Ziółkowski**, doradca podatkowy w Independent Tax Advisers.

Spis postulatów dotyczących nowego kodeksu podatkowego

Formułujemy 21 sugestii dotyczących zawartości nowego kodeksu podatkowego. Większość z nich to rozwiązania szczegółowe, podyktowane występującymi dziś praktycznymi problemami ze stosowaniem ordynacji podatkowej. Jednak najważniejsze wydaje się wprowadzenie kilku fundamentalnych zasad, które ucywilizowałyby relacje między podatnikiem a administracją skarbową.

Zasady ogólne

Dzisiejsza ordynacja podatkowa w art. 120–129 przewiduje kilka ogólnych zasad postępowania podatkowego. Mają one duże znaczenie zarówno dla organów podatkowych, jak podatników i powinny zostać utrzymane. Jednak praktyka pokazuje, że nie dają one podatnikom wystarczających gwarancji bezpieczeństwa. Dlatego proponujemy wprowadzić pięć nowych reguł, których stosowanie powinno takie bezpieczeństwo zapewnić. Powinny one zostać umieszczone w części ogólnej przyszłego kodeksu podatkowego.

ZASADA	CEL
1. Równouprawnienie stron postępowania	Zniwelowanie władczej przewagi władz skarbowych nad podatnikiem
2. Zakaz nadużywania prawa przez władze skarbowe	Powstrzymanie przed stosowaniem przepisów w celach sprzecznych z prawem podatkowym; zrównoważenie tzw. klauzuli obejścia prawa przez organy skarbowe
3. Wzajemne zaufanie władz skarbowych i podatnika	Budowanie partnerskich relacji między podatnikami i administracją skarbową

ZASADA	CEL
4. Orzekanie na korzyść podatnika w przypadkach niejasnego prawa i wątpliwości co do faktów	Zapewnienie bezpieczeństwa podatnikowi jako słabszej stronie postępowania
5. Troska o rozwój przedsiębiorczości	Stosowanie prawa podatkowego w sposób, który nie niszczyłby legalnie działających przedsiębiorstw
6. Obligatoryjne trzymiesięczne vacatio legis	Zapewnienie bezpieczeństwa podatników i stabilizacji systemu podatkowego

Rozwiązania szczegółowe

PROBLEM W PRAKTYCE	DZISIEJSZE PRZEPISY ORDYNACJI PODATKOWEJ	PROPOZYCJA ROZWIĄZANIA W NOWYM KODEKSIE PODATKOWYM
7. Równoległe istnienie podobnych pojęć „obowiązku podatkowego” i „zobowiązania podatkowego”, trudno zrozumiałych dla przeciętnego podatnika	ART. 415	Zniesienie pojęcia „zobowiązania podatkowego” i równoczesne uzupełnienie definicji podatku
8. Ułomne przepisy dotyczące interpretacji prawa podatkowego	ART. 14A - 14P	Publikacja interpretacji „milczących”, sprecyzowanie daty wydania interpretacji, okresowa weryfikacja ich treści przez Ministra finansów, publikacja informacji o zaskarzeniu interpretacji oraz ewentualnym jej uchyleniu przez sąd

PROBLEM W PRAKTYCE	DZISIEJSZE PRZEPISY ORDYNACJI PODATKOWEJ	PROPOZYCJA ROZWIĄZANIA W NOWYM KODEKSIE PODATKOWYM
9. Przepisy o ulgach i ułatwieniach w zapłacie podatków są nieprecyzyjne i rozrzucone w różnych miejscach ordynacji podatkowej	ART. 67A-67E, A TAKŻE NP. ART. 22 § 2, ART. 48 § 1	Gruntowne przeredagowanie i uporządkowanie katalogu ulg i ułatwień w zapłacie podatków, doprecyzowanie pojęć „ważnego interesu podatnika” i „interesu publicznego”
10. Nadużywanie przez organy skarbowe procedury egzekucyjnej	ART. 67A-67C ORDYNACJI W ZWIĄZKU Z ART. 64C USTAWY O POSTĘPOWANIU EGZEKUCYJNYM W ADMINISTRACJI	Ustanowienie zakazu wszczynania postępowania egzekucyjnego w przypadku złożenia wniosku o odroczenie podatku lub rozłożenie go na raty, a także gdy podatnik złożył wniosek o wstrzymanie decyzji nieostatecznej
11. Nieuzasadnione zawieszenie biegu przedawnienia podatków	ART. 70 § 6 PKT 2	Usunięcie przepisu uruchamiającego takie zawieszenie w przypadku złożenia skargi do sądu administracyjnego
12. Nadużywanie procedury karnej skarbowej dla wydłużenia biegu przedawnienia podatków	ART. 70 § 6 I § 4, ART. 114 A KODEKSU KARNEGO SKARBOWEGO	Usunięcie przepisów umożliwiających triki proceduralne obliczone na dłuższe dochodzenie podatków; wprowadzenie nieprzekraczalnej granicy czasowej postępowania w sprawie zobowiązań podatkowych, które w zwykłym trybie już by się przedawniły
13. Skomplikowane przepisy o nadpłatach	ART. 72-80	Zredagowanie rozdziału o nadpłatach na nowo, m.in. poprzez likwidację wielopiętrowych odesłań ustawowych
14. Niekompletne przepisy o sukcesji praw i obowiązków	ART. 98-106	Uzupełnienie przepisów o regulacje odnoszące się do sukcesji praw, np. przyprorowadzeniu działalności gospodarczej
15. Zbyt duża swoboda organów skarbowych w przedłużaniu postępowań	ART. 140	Uzupełnienie przepisu o obowiązek wyczerpującego uzasadnienia przedłużenia terminu załatwienia sprawy pod rygorem umorzenia postępowania lub uwzględnienia wniosku podatnika w całości

PROBLEM W PRAKTYCE	DZISIEJSZE PRZEPISY ORDYNACJI PODATKOWEJ	PROPOZYCJA ROZWIĄZANIA W NOWYM KODEKSIE PODATKOWYM
16. Martwa instytucja rozprawy przed organem II instancji	ART. 200A-200D	Zobligowanie organu odwoławczego do przeprowadzenia rozprawy, np. w razie znaczących kwot wymierzonego zobowiązania podatkowego
17. Zbyt krótki termin na złożenie odwołania w skomplikowanych sprawach	ART. 223	Wprowadzenie instytucji listu sygnalizacyjnego i wydłużenie terminu na złożenie odwołania.
18. Brak gwarancji szybkiego przeprowadzenia postępowania podatkowego po uchyleniu decyzji przez sąd administracyjny; skutki dotyczą zwrotu nadpłaty i zaświadczeń	ART. 139-143; ART. 77 § 3 [NADPŁATY] I 306A-306N [ZAŚWIADCZENIA]	Uregulowanie postępowania w takiej sytuacji wraz z jego przyspieszeniem, określeniem zasad zwrotu nadpłaty oraz wprowadzenie nowego przepisu o zaświadczeniach
19. Zbyt ogólnie sformułowane przesłanki nadawania decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności.	ART. 239B § 2	Rezygnacja z tego przepisu albo wprowadzenie kryteriów „uprawdopodobnienia, że zobowiązanie nie zostanie wykonane”
20. Nadużywanie instytucji czynności sprawdzających przez organy skarbowe	ART. 272-280	Przejęcie na formułę elektronicznych czynności sprawdzających, wyłączenie tej formy w przypadkach, gdy deklarację podpisuje doradca podatkowy
21. Niemożność zawarcia porozumień pokontrolnych	BRAK PRZEPISÓW; POŻĄDANE UZUPEŁNIENIE DZIAŁU VI ORDYNACJI	Wprowadzenie możliwości porozumienia z organem kontrolującym co do zmiany postępowania podatnika i ewentualnego skorygowania deklaracji podatkowych – zamiast decyzji organu skarbowego

CZĘŚĆ 1

Zasady ogólne

1. Równouprawnienie stron i zasada celowościowego działania

OPIS PROBLEMU

W praktyce sporów między podatnikami a władzami skarbowymi te ostatnie mają zazwyczaj mocniejszą pozycję. Postępowanie podatkowe ma dziś charakter inkwizycyjny: organ wydający decyzje sam prowadzi postępowanie dowodowe. Organy skarbowe dysponują zazwyczaj sztabem doświadczonych fachowców, doskonale znających prawo podatkowe. Podatnik, zwłaszcza ten niekorzystający z fachowej obsługi prawnej, często jest w takiej sytuacji bezradny. Nie wie, jak przeciwstawić się takim działaniom jak np. przedłużanie kontroli podatkowej czy wszczynanie postępowania karnego skarbowego jedynie w celu wydłużenia okresu biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

PROPOZYCJA ROZWIĄZANIA

Zrównanie praw podatnika i organu skarbowego poprzez wprowadzenie zasady celowościowego działania władz skarbowych. Zasada taka przewidywałaby interpretowanie ustaw podatkowych zgodnie z ich podstawowymi celami, czyli poborem podatków. Przestrzeganie tej zasady mogłoby zapobiec stawianiu wobec podatników żądań, których spełnienie powodowałoby np. bankructwo przedsiębiorstwa.

2. Zakaz obchodzenia prawa przez władze skarbowe

OPIS PROBLEMU

Dziś w art. 120 ordynacji podatkowej istnieje wyraźnie sformułowana zasada działania organów podatkowych na podstawie przepisów prawa. Gdyby była ona ściśle przestrzegana, nie dochodziłoby do nadużywania kompetencji tych organów. Następuje to np. poprzez sztuczne wydłużanie czasu kontroli poprzez prowadzenie postępowania bez formalnych czynności kontrolnych. Dowody zebrane w takim postępowaniu, choć uzyskane z naruszeniem prawa, są potem honorowane przez organy drugiej instancji oraz sądy administracyjne. Do nadużywania prawa dochodzi też poprzez wszczynanie postępowań karnych skarbowych pod koniec okresu przedawnienia. W ten sposób sztucznie wydłuża się okres przedawnienia zobowiązań, a tym samym czas na skontrolowanie podatnika.

Równocześnie Ministerstwo Finansów pracuje nad projektem wprowadzenia do ordynacji podatkowej tzw. klauzuli obejścia prawa. Pozwalałaby ona zakwestionować czynności prawne dokonane z użyciem sztucznych struktur różnych podmiotów, powołanych głównie w celu uzyskania korzyści podatkowych. Pozwalałoby to władzom skarbowym na nakładanie podatków na transakcje obliczone na omijanie prawa podatkowego. Nie ma natomiast żadnych przepisów, które formułowałyby podobną zasadę w stosunku do urzędów, które w sztuczny sposób kreują zobowiązania podatkowe. Zakaz obchodzenia prawa przez urząd skarbowy była by zatem swoistym zrównoważeniem wspomnianej klauzuli.

PROPOZYCJA ROZWIĄZANIA

Należy sformułować ogólną regułę zakazującą obchodzenia i nadużywania prawa przez administrację skarbową. Należałoby przy tym zdefiniować takie nadużycie jak np. „działanie administracji podatkowej wobec podatnika bez podstawy prawnej albo w oparciu o wadliwie przyjętą podstawę prawną albo w oparciu o podstawę prawną wynikającą z bezzasadnej interpretacji przepisu prawa podatkowego, prowadzące do pogorszenia sytuacji podatnika w aspekcie prawnym bądź faktycznym”.

3. Wzajemne zaufanie władz skarbowych i podatników

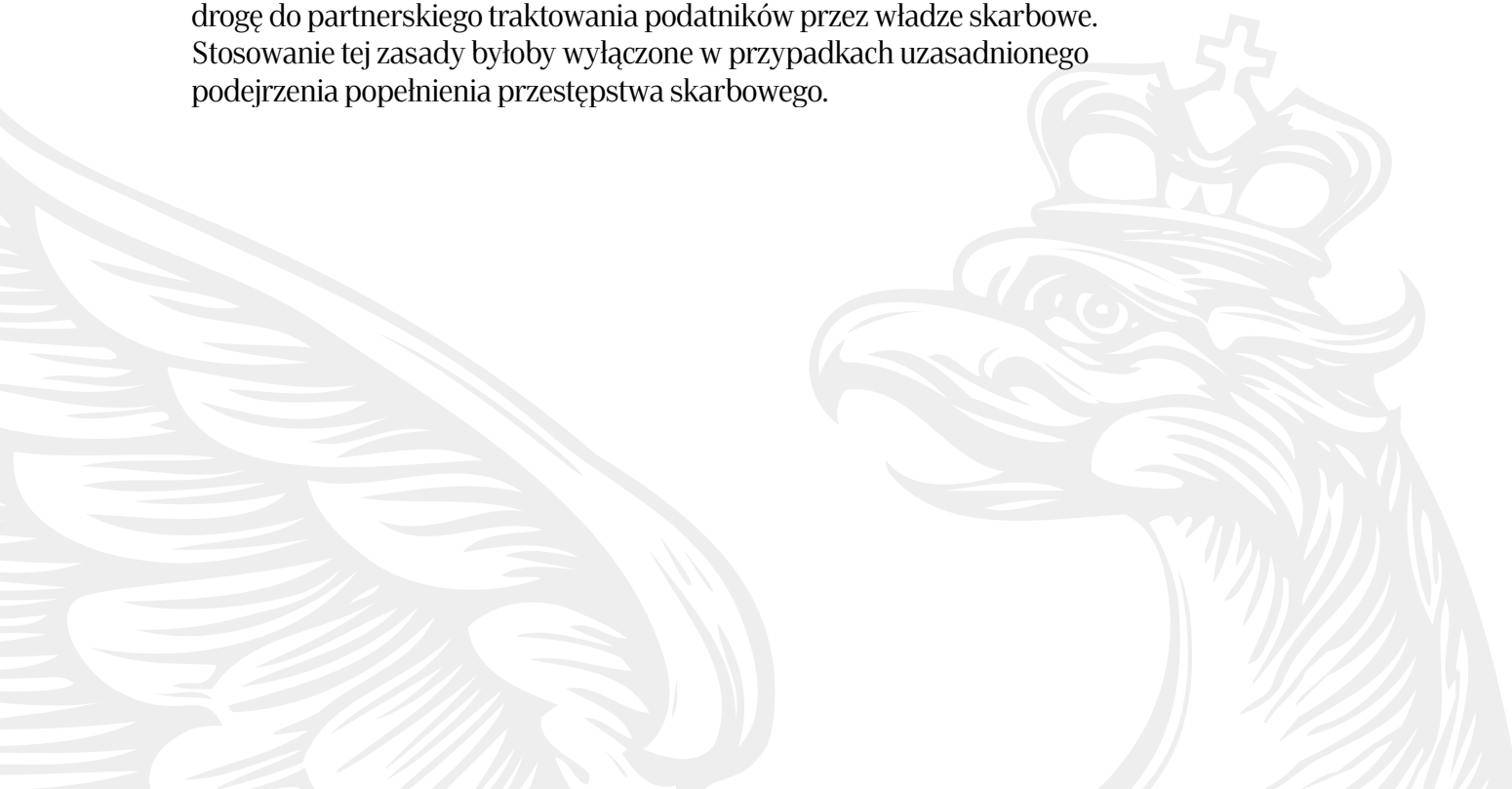
OPIS PROBLEMU

W art. 121 dzisiejszej ordynacji podatkowej zapisano wprawdzie zasadę budowania zaufania do organów podatkowych, lecz wymaga ona rozwinięcia. Nagminnie występują bowiem przypadki braku zaufania do podatnika. Przejawia się to np. w wymogu powiadamiania urzędu skarbowego o darowiznie dokonanej w formie przelewu bankowego między członkami najbliższej rodziny, a więc i tak zwolnionej z podatku. W takich przypadkach dla dokumentacji wystarczający byłby wyciąg z konta bankowego. Inny przykład dotyczy rozbudowanego dokumentowania zużycia olejów na cele opałowe.

W rezultacie braku zaufania ustawodawcy do obywateli miliony podatników zmagają się z masą biurokratycznych obowiązków tylko po to, żeby udowodnić, że nie są przestępcami skarbowymi. W efekcie obciąża to gospodarkę, generując niepotrzebne koszty, spowalniając istotnie jej rozwój. Cały ten system służy zapobieganiu naruszania przepisów przez mniej niż 1% nieuczciwych podatników, choć i tak, jeśli zechcą, to znajdą oni sposób na oszukanie budżetu.

PROPOZYCJA ROZWIĄZANIA

Wprowadzenie zasady zaufania nie tylko do organu podatkowego, ale też do podatnika zarówno na etapie tworzenia jak i stosowania prawa podatkowego. Taka ogólna reguła zapobiegłaby tworzeniu nadmiernie formalistycznych przepisów (jak wyżej wymienione), ale też stworzyłaby drogę do partnerskiego traktowania podatników przez władze skarbowe. Stosowanie tej zasady byłoby wyłączone w przypadkach uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego.



4. Orzekanie na korzyść podatnika w przypadkach niejasnego prawa i wątpliwości co do faktów (zasada *in dubio pro tributario*)

OPIS PROBLEMU

W prawie podatkowym brakuje odpowiednika zasady „in dubio pro reo”, która obowiązuje w prawie karnym. Przewiduje ona, że niedające się usunąć wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść oskarżonego. Zasadę „in dubio pro tributario” sformułowały jednak w praktyce orzeczniczej sądy administracyjne. Na przykład w wyroku z 10 lutego 2011 r. (sygn. II FSK 224/10) Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że „zasada ta nie tylko nakazuje przyjąć w procesie stosowania prawa korzystną dla podatnika wykładnię przepisów prawa (...), ale podobnie jak zasada in dubio pro reo w prawie karnym, odnosi się również do wątpliwości faktycznych”. W praktyce jednak ta zasada jest rzadko stosowana przez organy skarbowe i sądy. Często zwracają one uwagę, że skoro podatnik ma możliwość uzyskania urzędowych wyjaśnień niejasnych dla niego przepisów (w formie interpretacji prawa podatkowego), to przepis o rozstrzygnięciu wątpliwości co do prawa nie jest potrzebny. Tymczasem rozwój życia gospodarczego i społecznego, a także postęp techniczny i inne czynniki powodują, że prawo podatkowe nie w pełni odpowiada realiom i nie jest w stanie uregulować wszystkich sytuacji, jakie mogą się pojawić w związku z jego stosowaniem.

PROPOZYCJA ROZWIĄZANIA

Należy wprowadzić zasadę, według której niejasne przepisy trzeba interpretować na korzyść podatnika. Podobnie należy – w razie wątpliwości – interpretować stan faktyczny.

Wprowadzenie takiej zasady byłoby logicznym rozwinięciem konstytucyjnej zasady z art. 217 Konstytucji RP, według której zobowiązania podatkowe powinny wynikać z ustaw. Zasada taka pozwoliłaby także sądom na kontrolę legalności decyzji w szerszym zakresie niż dotychczas. Zwiększyłaby też gwarancje sędziowskiej niezależności w orzekaniu.

5. Obowiązek troski organów skarbowych o rozwój przedsiębiorczości

OPIS PROBLEMU

W praktyce działania urzędników skarbowych nieraz pojawiają się dylematy: czy wydać korzystną dla firmy decyzję i utrzymać ją przy życiu, czy obłożyć ją podatkiem, narażając na bankructwo i brak wpływów z podatków w przyszłości. Dziś brak w prawie wyraźnych zachęt dla urzędników skarbowych do stosowania tego pierwszego rozwiązania. Jest za to stała presja na zapewnianie budżetu. W efekcie dochodzi do długotrwałych sporów między przedsiębiorcami a fiskusem. Nawet jeśli nie przynoszą one upadłości firm, to obciążają pracą aparat skarbowy, a przedsiębiorcom utrudniają bieżącą działalność.

Rozwój przedsiębiorczości często nie jest też brany pod uwagę w procesie tworzenia prawa. Rząd kieruje się w większości przypadków jednowymiarowym i często krótkoterminowym celem fiskalnym. Nie analizuje przy tym wystarczająco np. wpływu regulacji np. na konkurencyjność Polski jako miejsca prowadzenia biznesu ani konkurencyjność polskich firm w relacji do zagranicznej konkurencji, w tym z innych państw UE

PROPOZYCJA ROZWIĄZANIA

Kodeks podatkowy powinien zawierać ogólną zasadę zobowiązującą administrację skarbową do stwarzania optymalnych warunków dla rozwoju przedsiębiorczości. Wyrażałaby się ona np. poprzez nakaz stosowania przez organy podatkowe tzw. wykładni gospodarczej przepisów prawa podatkowego, czyli uwzględniania ekonomicznych aspektów danego zagadnienia, którego skutki podatkowe reguluje interpretowany przepis. Zasada ta powinna być jednak ograniczona tylko do wspierania działalności gospodarczej prowadzonej legalnie.

Rozwinięciem tej zasady mogłoby być powołanie specjalnej rady oceniającej, czy interpretacja prawa dokonywana przez urzędników jest zgodna z interesem państwa i przedsiębiorców. Rada uczestniczyłaby także, w procesie legislacyjnym, aby obligatoryjnie opiniować projekty ustaw i rozporządzeń podatkowych pod względem długoterminowego wpływu na gospodarkę. Ciało to powinno być złożone z autorytetów gospodarczych i naukowych, a jego stanowisko byłoby wiążące dla organów administracji, nie tylko podatkowej.

6. *Obligatoryjne trzymiesięczne vacatio legis*

OPIS PROBLEMU

Obecnie, na podstawie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, podatnicy są w stanie wyegzekwować jedynie miesięczne vacatio legis i tylko w stosunku do ustaw dotyczących zmian w podatkach dochodowych. Tymczasem minister finansów nagminnie nadweręża zaufanie podatników, publikując co roku nowe rozporządzenia podatkowe w ostatnich dniach grudnia, nie pozostawiając praktycznie podatnikom czasu na zapoznanie się z nimi i podjęcie właściwych działań umożliwiających zastosowanie się do nowego prawa. W efekcie wielu informatyków i księgowych w firmach, a także pracowników Rządowego Centrum Legislacji w okresie świąteczno-noworocznym musi się ścigać z czasem z powodu praktyki publikowania zmian w przepisach tuż przed końcem roku.

PROPOZYCJA ROZWIĄZANIA

Kodeks podatkowy powinien wprowadzić zasadę obowiązkowego ogłaszania ustaw i rozporządzeń podatkowych na co najmniej trzy miesiące przed ich wejściem w życie. W celu zagwarantowania skuteczności tej zasady kodeks powinien przewidywać, że podatnik nie będzie obciążony zobowiązaniami podatkowymi ani sankcjami karnoskarbowymi wynikającymi z naruszenia przepisu wprowadzonego z naruszeniem obligatoryjnego okresu vacatio legis. W takim wypadku podatnik powinien zacząć stosować nowe przepisy od pierwszego dnia po upływie trzech miesięcy od publikacji nowego prawa, chyba że przewiduje ono późniejszy termin wejścia w życie danego przepisu. Takie rozwiązanie działałoby stabilizująco na system prawa podatkowego, uniemożliwiając wprowadzanie zmian w ostatniej chwili bez zachowania pełnej ścieżki konsultacyjnej.

CZĘŚĆ 2.

Rozwiązania szczegółowe

7. Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe

OPIS PROBLEMU

W dzisiejszej ordynacji podatkowej istnieją dwa pojęcia bliskie sobie znaczeniowo i brzmieniowo: „obowiązek podatkowy” i „zobowiązanie podatkowe”. Według art. 4 obowiązek podatkowy to „nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia” określonego w ustawach podatkowych. Zobowiązaniem podatkowym jest według art. 5. ordynacji „wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia (...) podatku w wysokości, terminie oraz w miejscu określonym w przepisach prawa podatkowego”. Różnica jest zatem dość subtelna, wręcz niezrozumiała dla osób niezajmujących się zawodowo prawem podatkowym.

PROPOZYCJA ZMIANY

Należy rozważyć zniesienie pojęcia „zobowiązanie podatkowe”. Nie odpowiada ono ogólnemu systemowi polskiego prawa podatkowego opartemu na wzorcach anglosaskich, które nie przewidują takiego pojęcia. Pozostawienie pojęcia obowiązku podatkowego ma uzasadnienie, gdyż jest ono związane z pewnymi obowiązkami wobec państwa, które z kolei są immanentną cechą prawa podatkowego. Użycie zaś słowa „zobowiązanie” może sugerować cywilnoprawną relację między urzędem skarbowym a podatnikiem, której istnienie trudno uzasadnić. Równocześnie należy uzupełnić definicję podatku, np. jako kwoty do zapłaty.

Inną korzyścią z tej zmiany byłoby uproszczenie języka kodeksu – przynajmniej w niewielkim zakresie.

8. Interpretacje prawa podatkowego

OPIS PROBLEMU

Interpretacje prawa podatkowego w Polsce to pozytywny fenomen na skalę europejską. W żadnym kraju na naszym kontynencie podobny instrument nie jest stosowany na tak dużą skalę. Rocznie podatnicy otrzymują ponad 30 tys. interpretacji. Ta instytucja zadomowiła się w polskim systemie fiskalnym i w świadomości podatników. Jednak w praktyce zdarzają się problemy z korzystaniem z tego uprawnienia. Wynikają one m.in. z tego, że treść wydawanych masowo interpretacji nie zawsze jest spójna.

Nieporozumienia powstają też wokół tzw. interpretacji milczących. To sytuacje, w których upoważniony organ nie wydaje interpretacji w ustawowym terminie trzech miesięcy i tym samym uznaje prawidłowość przedstawionego we wniosku rozumowania podatnika. Jednak w takiej sytuacji, mimo że autor wniosku już wie, jak interpretować przepisy, sprawa nie jest upubliczniona. Tymczasem „zwykle” interpretacje są ogłaszane w Biuletynie Informacji Publicznej i służą wszystkim podatnikom zainteresowanym wykładnią danych przepisów.

W praktyce kłopoty sprawia też rozumienie pojęcia „wydania” interpretacji. Nie jest jasne, czy chodzi o termin doręczenia pisma wnioskodawcy czy np. podpisania interpretacji przez upoważnioną osobę. Teoretycznie interpretacje powinny być wydawane w ciągu trzech miesięcy od otrzymania wniosku przez właściwy organ. Jednak zdarza się, że faktycznie trafiają one do rąk podatnika długo po tym terminie, choć formalnie noszą datę nieprzekraczającą owych trzech miesięcy.

PROPOZYCJA ZMIANY

Należy wprowadzić przepis obligujący ministra finansów do zamieszczania informacji w Biuletynie Informacji Publicznej o przypadkach „interpretacji milczących”, z przytoczeniem stanowiska podatnika.

Należy też doprecyzować pojęcie „wydania” interpretacji. Wydaje się logiczne, by wydana interpretacja mogła wywoływać skutki prawne od daty stempla pocztowego określającej dzień wysłania interpretacji do podatnika.

Minister finansów powinien zostać zobowiązany do okresowej weryfikacji treści interpretacji. Celem takiego przepisu byłoby usunięcie zdarzających się dziś różnic w podejściu poszczególnych izb skarbowych wydających interpretacje.

Interpretacje opublikowane w publicznej bazie powinny zawierać oznaczenia, czy interpretacja została zaskarżona przez podatnika do sądu administracyjnego, a po wyroku – czy interpretacja nadal obowiązuje czy też została uchylona przez sąd. Zupełnie inną wartość informacyjną ma przykładowo interpretacja uznająca stanowisko podatnika za nieprawidłowe przed zweryfikowaniem jej prawidłowości przez sąd administracyjny niż interpretacja, której prawidłowość potwierdził sąd.

W przypadku uchylenia interpretacji przez sąd uchylona interpretacja powinna pozostać w bazie z adnotacją, że została uchylona. Obecnie uchylane interpretacje są usuwane z bazy (a przynajmniej powinny, bo dużo jest w bazie interpretacji dawno uchylonych) bez zamieszczania informacji o tym dla podatników. W rezultacie użytkownicy bazy nie wiedzą, dlaczego jednego dnia interpretacja była w bazie, a następnego już nie mogli jej znaleźć.

9. Ulgi i ułatwienia w zapłacie podatków

OPIS PROBLEMU

Ulgom w spłacie zobowiązań podatkowych jest poświęcony rozdział 7a dzisiejszej ordynacji podatkowej (art. 67a–67e). Jednakże ułatwienia dla podatników są przewidziane także w innych miejscach tej ustawy. W efekcie trudno odbiorcy tego prawa ułożyć sobie ich kompleksowy obraz.

Przykładem jest odraczanie terminów związanych z podatkami. O odraczaniu płatności wyraźnie mówi przepis art. 67a § 1 pkt 1. Jednak jest też możliwe odraczanie innych terminów, ale to przewidziano w art. 48 § 1 ordynacji, czyli z przepisu umieszczonego w rozdziale dotyczącym terminów płatności. Podatnikom mniej obeznanym z ordynacją trudno do tego dotrzeć.

Inny przykład dotyczy zwolnienia płatnika podatku z jego poboru. Stosowny przepis można odnaleźć w art. 22 § 2 ordynacji, czyli w rozdziale dotyczącym powstawania zobowiązań podatkowych, a nie we wspomnianym rozdziale 7a.

Kłopoty sprawia też rozumienie pojęć „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”, użytych w art. 67a ordynacji. Bywają one różnie interpretowane przez organy skarbowe. Z orzecznictwa NSA można wysnuć wnioski, że chodzi o sytuacje nadzwyczajne, czyli np. związane z wypadkami losowymi, w których zapłata podatku mogłaby zachwiać egzystencją podatnika. Jednak tenże sąd sam stwierdził, że zwroty te „nie mają stałego zakresu treści, a to sprawia, że w identyfikowaniu

powyższych pojęć szczególnego znaczenia nabiera orzecznictwo sądów administracyjnych (wyrok z 18 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 2119/10). Co więcej, nawet jeśli takie przesłanki wystąpią, władze skarbowe nie mają obowiązku przyznania ulgi. Takie stanowisko potwierdził NSA w wyroku z 13 września 2012 r. (sygn. akt II FSK 323/11). W tym samym wyroku sędziowie zauważyli, że ważnego interesu podatnika nie można utożsamiać z subiektywnym przekonaniem podatnika o potrzebie umorzenia zaległości podatkowej.

PROPOZYCJA ZMIANY

Wszystkie przypadki udzielania ułatwień w spłacie zobowiązań podatkowych powinny być zgromadzone w jednym rozdziale nowego kodeksu. Należy też, biorąc pod uwagę dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych, doprecyzować pojęcia ważnego interesu podatnika i interesu publicznego.

10. Nadużywanie przez organy skarbowe procedury egzekucyjnej

OPIS PROBLEMU

Praktyka pokazuje, że procedura egzekucyjna bywa używana jako swoista pułapka, stosowana w celu zarobienia na podatniku. Przedsiębiorca, który ma kłopoty z płynnością finansową, składa do urzędu skarbowego wnioski o odroczenie terminu płatności podatku albo o rozłożenie go na raty. Rozpatrzenie takiego wniosku trwa co najmniej kilka tygodni ze względu na konieczność sprawdzenia wniosku pod kątem reguł pomocy publicznej de minimis. Jednak urząd ma możliwość uznania, że skoro przedsiębiorca nie może zapłacić w terminie, to uchyla się od płatności i trzeba zająć jego majątek na poczet spłaty zobowiązań. Wówczas komornik blokuje pieniądze na koncie firmowym.

Gdy przedsiębiorca otrzymuje w końcu decyzję pozwalającą odroczyć lub rozłożyć na raty płatność podatku, postępowanie egzekucyjne jest umarzane. Jednak opłata za czynności egzekucyjne nie jest zwracana, mimo że do egzekucji nie doszło. Pozwala na to zbieg kilku przepisów art. 64c ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Według § 7 tego artykułu, koszty egzekucyjne mogą obciążyć wierzyciela (czyli organy skarbowe), a dłużnik może w tej sprawie wystąpić ze stosownym żądaniem. Takie żądanie nie podlega jednak rozpatrzeniu – a mówi o tym § 8 – jeżeli zostało wniesione po upływie 14 dni od dnia

doręczenia zobowiązanemu postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego. Ale często się zdarza, że organy skarbowe nie powiadamiają podatnika o takiej sytuacji. Podatnik, nie podejrzewa nawet, że zostanie obciążony jej kosztami.

PROPOZYCJA ZMIANY

Aby zapobiec stosowaniu takich trików proceduralnych wobec podatnika, należy stworzyć przepisy blokujące podobne praktyki. Należy zatem sformułować zakaz wszczynania postępowania egzekucyjnego w przypadku złożenia wniosku o odroczenie podatku lub rozłożenie go na raty. Podobny zakaz powinien dotyczyć także przypadku zgłoszenia nierozpatrzonego wniosku o wydanie decyzji nieostatecznej. Przepisy takie powinny się znaleźć w rozdziale kodeksu dotyczącym ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Osobny przepis powinien zapewnić automatyczny zwrot pobranej opłaty egzekucyjnej, gdy ułatwienie zostało rzeczywiście udzielone. Przepisy te powinny być sformułowane w sposób zapobiegający nadużyciom ze strony podatników, którzy uchylają się od płacenia podatku.

11. Nieuzasadnione zawieszenie biegu przedawnienia podatków

OPIS PROBLEMU

Jednym z przykładów przepisów stawiających podatnika w niekorzystnej sytuacji są regulacje o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek zaskarżenia przez podatnika decyzji do sądu administracyjnego. Taką zasadę przewiduje art. 70 § 6 pkt 2 ordynacji.

Powstaje pytanie: dlaczego skorzystanie z przysługującego mu prawa – zaskarżenia decyzji do sądu – ma pogarszać jego sytuację procesową? Jeśli decyzja jest zgodna z prawem, to sąd jej nie zmieni. Nie ma więc potrzeby zawieszania biegu terminu przedawnienia zobowiązania, bo zaskarżoną decyzję można było wykonać. Sąd uchyla decyzję tylko w wypadku jej niezgodności z prawem. Wydanie niezgodnej z prawem decyzji wydłuża zatem termin przedawnienia zobowiązania, co wydaje się nieuzasadnione.

PROPOZYCJA ZMIANY

Należy usunąć przepisy o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek zaskarżenia decyzji do sądu administracyjnego.

12. Nadużywanie procedury karnej skarbowej dla wydłużenia biegu przedawnienia podatków

OPIS PROBLEMU

Urzędy skarbowe, działając na krawędzi prawa, stosują trik obliczony na dochodzenie należności podatkowych po upływie pięcioletniego terminu ich przedawnienia. W ten sposób nie tylko dają sobie w ten sposób więcej czasu na kontrole i wydanie decyzji, ale też „hoduja” odsetki od nieuiszczonych w terminie należności podatkowych.

Działanie władz skarbowych polega na wszczęciu kontroli i równocześnie postępowania karnego skarbowego. Start tego ostatniego wstrzymuje bieg przedawnienia podatku. Obowiązuje też reguła, że podczas trwania kontroli nie można korygować deklaracji podatkowej w zakresie objętym kontrolą. Podatnik nie ma zatem praktycznie żadnych możliwości działania. Na takie triki pozwala przede wszystkim art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej.

Podobne przypadki zdarzają się często. Najwyższa Izba Kontroli ustaliła, że ponad połowa skontrolowanych urzędów skarbowych podejmowała czynności sprawdzające dopiero w roku przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stanowiły one od 33 do 56 proc. ogółu czynności. W efekcie naliczano nawet dwukrotnie wyższe odsetki, niż gdyby czynności te podjęto we wcześniejszym terminie. NIK napiętnowała takie praktyki, sugerując „zorganizowanie pracy w urzędach skarbowych w sposób umożliwiający bieżącą weryfikację rozliczeń podatników i przekazywanie informacji między urzędami, a także ograniczenie do minimum spraw rozpatrywanych w roku przedawnienia zobowiązania podatkowego”. Takie działania mają skutek nie tylko w aspekcie czysto podatkowym. Prowadzenie postępowania karnego skarbowego dotyczącego konkretnej firmy może silnie wpłynąć na postrzeganie jej przez partnerów biznesowych, a także przez inne urzędy. Takie postępowanie, nawet później umorzone, stwarza podejrzenia, że dana firma jest oszustem, być może nie tylko podatkowym. Wyrządza to szkodę reputacji firmy i jej zarządu. Może prowadzić do wymiernych strat w postaci utraty kontrahentów, obniżenia kursu giełdowego danej firmy czy trudności w uzyskaniu pozytywnych decyzji różnych urzędów, od których zależy dalsze prowadzenie działalności gospodarczej.

PROPOZYCJA ZMIANY

W przepisach nowego kodeksu, dotyczących przedawnienia nie powinien się znaleźć przepis art. 70 par. 6 pkt 1 dzisiejszej ordynacji. Należy też ustanowić w nowych przepisach nieprzekraczalną granicę czasową dla prowadzenia postępowania w sprawie zobowiązań podatkowych, które w zwykłym trybie już by się przedawniły. Taką granicą mogłoby być np. pięć lat od upływu terminu przedawnienia.

Uzupełnieniem zmian zapobiegających nadmiernemu wydłużaniu okresu przedawnienia podatków byłoby także usunięcie art. 114 a kodeksu karnego skarbowego. Przepis ten umożliwia zawieszanie postępowań karnych, jeśli ich prowadzenie „jest w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się postępowanie” przed innymi organami. W praktyce umożliwia to wydłużanie procedury karnej w nieskończoność, a tym samym wydłużanie okresu przedawnienia. Przepis ten wielokrotnie był krytykowany w doktrynie jako sprzeczny z zasadą szybkości postępowania.

Zmiany takie nie powinny jednak eliminować możliwości prowadzenia postępowań karnych skarbowych w przypadkach podejrzenia rzeczywistych nadużyć podatkowych.

13. Nadpłaty

OPIS PROBLEMU

Dzisiejsze przepisy ordynacji podatkowej, regulujące zasady powstawania i zwracania nienależnie uiszczonych danin, są bardzo niejasne. Dotyczy to zwłaszcza kwestii, kiedy nadpłata ma być zwrócona i jaką kwotę oprocentowania może uzyskać podatnik. Dużą wadą kilkunastu przepisów regulujących kwestie nadpłat są piętrowe odesłania do innych przepisów. Powodują one nieczytelność reguł zwrotów nadpłat. W rezultacie sprawy z tego zakresu generują bardzo dużo sporów podatników z urzędnikami skarbowymi.

Obecnie za nadpłatę nie są uznawane nadpłacone zaliczki na podatek. Równocześnie ordynacja podatkowa kwalifikuje zaliczki niewpłacone w terminie jako zaległość podatkową, od której nalicza się odsetki za zwłokę. Ta niekonsekwencja podyktowana jest wyłącznie interesem fiskalnym i powinna zostać z ordynacji podatkowej usunięta, tak aby możliwe było kompensowanie zaliczek nadpłaconych w okresach wcześniejszych niedopłaconymi w okresach późniejszych.

PROPOZYCJA ZMIANY

Napisanie na nowo rozdziału przyszłego kodeksu dotyczącego nadpłat. Powinno się przy tym unikać odesłań do innych przepisów, a także stworzyć systematykę nadpłat. Ustawodawca powinien się też zastanowić nad zasadami oprocentowania nadpłat. Można rozważyć np. skrócenie trzymiesięcznego terminu do zwrotu nadpłaty w PIT czy CIT, za który to okres nie jest naliczane oprocentowanie. Przy obecnej szybkości obiegu informacji i sprawności przelewów trzy miesiące wydają się zbyt długim okresem.

Jeśli przepisy podatkowe zobowiązują podatnika do wpłaty zaliczki na podatek w określonym terminie (np. zaliczki na PIT i CIT czy wpłatyienne akcyzy), to wpłata w kwocie przewyższającej kwotę należnej zaliczki powinna być traktowana na równi z nadpłatą (podobnie jak niedopłata jest traktowana na równi z zaległością podatkową).

14. Sukcesja praw i obowiązków podatników

OPIS PROBLEMU

Przepisy art. 93 i następnych dzisiejszej ordynacji gwarantują przejęcie praw i obowiązków przez spadkobiercę zmarłego podatnika, a także przez osoby prawne będące następcami (np. po przekształceniach). Jednak w praktyce regulacje te są niewystarczające i nie zawsze gwarantują ochronę dziedziczenia i prawa własności, zapewnioną w art. 21 Konstytucji RP. Art. 98 § 2 ordynacji przewiduje siedmiopunktową listę dziedziczonych obowiązków, m.in. odpowiedzialność za zaległości podatkowe czy odsetki za zwłokę. Słabiej są uregulowane przejmowane prawa. Konkretnie wymieniono jedynie prawo do odzyskania nadpłaty i do uzyskania zwrotu podatku. Żaden przepis nie przewiduje jednak dziedziczenia prawa do korekty deklaracji podatkowej, do odwołania od decyzji, do złożenia zastrzeżeń i wyjaśnień do protokołu kontroli. Takie uprawnienia mogą być istotne, np. gdy w trakcie postępowania podatek zmarł. Taki stan prawny wymaga naprawy. W znacznym stopniu unicestwia bowiem prawo dziedziczenia, zwłaszcza gdy spadkobiercy nie kontynuują działalności gospodarczej spadkodawcy. Jednak nawet, gdy to robią, nie mogą odziedziczyć np. prawa do zastosowania wydanej na rzecz zmarłego przedsiębiorcy interpretacji prawa podatkowego. Problem z dziedziczeniem prawa do zastosowania interpretacji napotyka także następcy prawni spółek, które uległy przejęciu lub połączyły się z innymi, a przed takimi zdarzeniami nie zdążyły skorzystać z interpretacji.

PROPOZYCJA ZMIANY

Uzupełnienie przepisów o prawach i obowiązkach następców prawnych oraz podmiotów przekształconych w ten sposób, by zapewnić dziedziczenie całości praw, jakie ma podatnik.

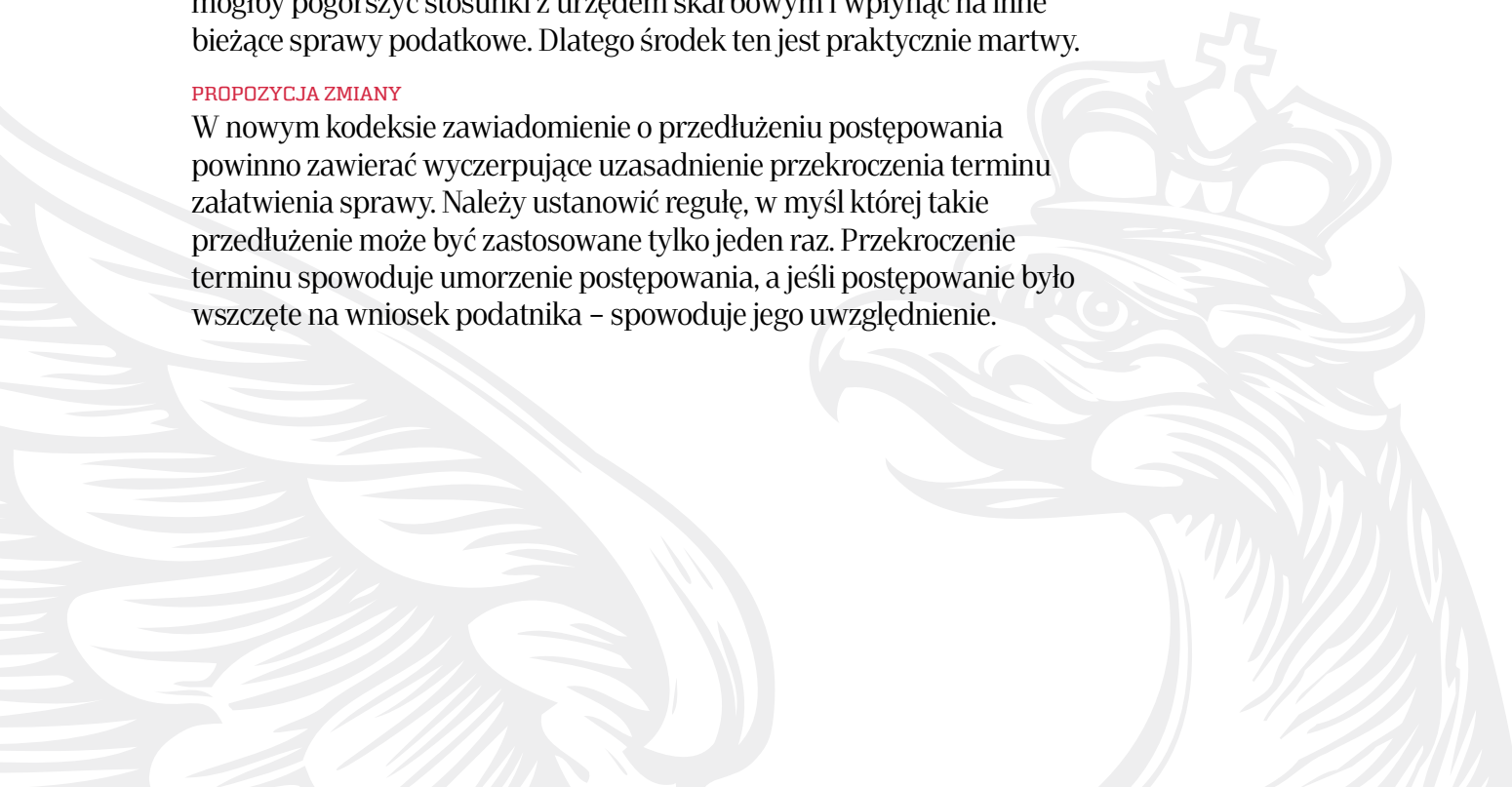
15. Nieuzasadnione przedłużanie postępowań podatkowych

OPIS PROBLEMU

Zgodnie z art. 125 ordynacji organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Jednak istnieją przepisy szczególne, które pozwalają na wydłużanie postępowań. Wystarczy, że urzędnik w dniu ustawowego terminu załatwienia sprawy zawiadomi o przedłużeniu postępowania (art. 140 ordynacji). Przepisy dopuszczają nawet wielokrotne przedłużanie terminu załatwienia sprawy, a skarga w trybie administracyjnym na takie przedłużanie jest niedopuszczalna. Przysługująca formalnie w takiej sytuacji skarga do sądu administracyjnego na przewlekłość postępowania w praktyce zabiera wiele miesięcy i jest iluzoryczna. Wystarczy, że w dniu rozprawy sądowej organ wyda jakiegokolwiek rozstrzygnięcie (np. postanowieniem zawiesi postępowanie) a uczyni tym samym skargę bezzasadną. Wielu przedsiębiorców obawia się składać skargę, gdyż w ich opinii taki krok mógłby pogorszyć stosunki z urzędem skarbowym i wpłynąć na inne bieżące sprawy podatkowe. Dlatego środek ten jest praktycznie martwy.

PROPOZYCJA ZMIANY

W nowym kodeksie zawiadomienie o przedłużeniu postępowania powinno zawierać wyczerpujące uzasadnienie przekroczenia terminu załatwienia sprawy. Należy ustanowić regułę, w myśl której takie przedłużenie może być zastosowane tylko jeden raz. Przekroczenie terminu spowoduje umorzenie postępowania, a jeśli postępowanie było wszczęte na wniosek podatnika – spowoduje jego uwzględnienie.



16. Rozprawa

OPIS PROBLEMU

Dziś spory podatnika z fiskusem, jeszcze zanim trafią do sądu administracyjnego, mają postać przede wszystkim pisemnej wymiany argumentów. Takie postępowanie, zwane „gabinetowym”, ma swoje zalety. Obie strony mogą bowiem przemyśleć swoje stanowiska przed kolejną fazą postępowania i starannie sformułować je na piśmie. Bywają jednak sytuacje, w których materia sporu jest skomplikowana. Wtedy dla rozpatrzenia sprawy cenne jest wysłuchanie wyjaśnień podatnika, przedstawienie argumentów fiskusa i konfrontacja tych dwóch stanowisk. Teoretycznie umożliwia to rozdział 11a ordynacji o rozprawie. Ma być ona stosowana przez organ odwoławczy, na wniosek strony albo z urzędu – gdy trzeba wyjaśnić stan faktyczny, przesłuchać świadków, wysłuchać biegłych itp.

Jednak w praktyce do rozpraw przed izbami skarbowymi dochodzi niezwykle rzadko. Organy podatkowe wolą unikać ryzyka bezpośredniej konfrontacji z podatnikiem i prowadzić postępowanie „gabinetowe”. Tymczasem zastosowanie rozprawy do bardziej skomplikowanych sporów podatnika z administracją podatkową mogłoby przyczynić się do zakończenia sporu już na etapie izby skarbowej i odciążłoby sądy administracyjne.

PROPOZYCJA ZMIANY

W przyszłym kodeksie podatkowym należy sformułować przepis, który nie tylko umożliwiłby przeprowadzenie rozprawy przed organem odwoławczym, ale także obligowałby ten organ do jej przeprowadzenia w określonych przypadkach. Mogą one dotyczyć np. znaczących kwot wymierzonego zobowiązania podatkowego (np. przekraczającego 20 proc. rocznego obrotu podatnika) czy sytuacji, gdy trzeba zastosować przepisy umów międzynarodowych. Oczywiście, biorąc pod uwagę zasadę szybkości postępowania, na zgodny wniosek stron organ podatkowy mógłby odstąpić od przeprowadzenia rozprawy.

17. Termin odwołania od decyzji, list sygnalizacyjny

OPIS PROBLEMU

Jednym z przejawów nierówności w prawach podatnika i organu podatkowego jest czas przeznaczony na przygotowanie decyzji oraz

odwołania od niej. Zdarza się, zwłaszcza w bardziej skomplikowanych sprawach, że organ pracuje miesiącami, by wydać decyzję. Ma ona wtedy sporą objętość, nawet 150 stron. Jeśli podatnik się z nią nie zgadza i chce się od niej odwołać – ma tylko 14 dni na przygotowanie treści odwołania i jego złożenie. To dość krótko, zwłaszcza przy bardziej skomplikowanych sprawach, wymagających szczegółowej analizy i przygotowania odwołania o objętości nierzadko przekraczającej kilkadziesiąt stron.

PROPOZYCJA ZMIANY

Czternastodniowy termin odwołania mógłby ulec wydłużeniu (np. do 21 dni), o ile podatnik pisemnie powiadomiłby urząd skarbowy o zamiarze złożenia odwołania. Służyłoby temu ustanowienie instytucji listu sygnalizacyjnego.

18. Szybsze postępowanie po uchyleniu decyzji przez sąd administracyjny i zwrot nadpłaty

OPIS PROBLEMU

Zdarza się, że organ II instancji łagodzi pierwotną decyzję i określa zobowiązanie podatkowe w niższej wysokości. Podatnik płaci całość tej zaległości i jednocześnie, nie zgadzając się z wysokością wymiaru, skarży decyzję organu II instancji do sądu administracyjnego. Ten uchyla decyzję organu drugiej instancji i przekazuje mu sprawę do ponownego rozpoznania. Zgodnie z obecnymi przepisami do czasu wydania nowej decyzji podatnik nie otrzyma zwrotu nadpłaty. Wydanie takiej decyzji może zabrać nawet dwa miesiące.

Taka sytuacja jest niekorzystna dla podatnika nie tylko z powodu zagrożenia utraty płynności finansowej. Do wydania nowej decyzji jest on formalnie dłużnikiem podatkowym. Nie może zatem uzyskać zaświadczenia o niezaleganiu z podatkami, które jest mu niezbędne do załatwiania wielu spraw, w tym np. uczestnictwa w przetargach. Tymczasem na podatniku de facto nie ciąży żadne zaległości, a stwierdzenie tego jest jedynie czasochłonną formalnością.

Brak jest również powodów, aby przekazane przez sąd organowi drugiej instancji sprawy do ponownego rozpoznania dawało temu organowi aż dwa miesiące na wykonanie wyroku. W praktyce należy do tego doliczyć kilka tygodni, bo tyle zajmuje przesyłanie dokumentów z sądu do urzędu

skarbowego. W wielu przypadkach wspomniany tu termin dwóch miesięcy nie jest dotrzymywany.

PROPOZYCJA ZMIANY

Należy osobno uregulować postępowanie organu podatkowego po wydaniu wyroku uchylającego decyzję. W nowym kodeksie stosowny przepis powinien być uzupełnieniem treści dzisiejszego art. 139 ordynacji podatkowej, odnoszącego się do terminów załatwienia spraw. Termin na wydanie decyzji po przekazaniu przez sąd sprawy do ponownego rozpoznania powinien być skrócony do jednego miesiąca. Należy przy tym odróżnić uchylenie decyzji z przyczyn formalnych od uchylenia z przyczyn merytorycznych. Równocześnie należy odpowiednio zmienić przepisy dotyczące zaświadczeń (odpowiadające dzisiejszym art. 306 i następnym ordynacji). W wypadku zaistnienia opisanej sytuacji wydane zaświadczenie powinno uwzględniać wyrok sądu i przewidywać zapis, że zaległość podatkowa wprawdzie formalnie istnieje, ale nie jest wymagalna. Podobne przepisy powinny dotyczyć także sytuacji na wcześniejszym etapie sporu, tj. gdy podatnik złożył odwołanie od decyzji I instancji.

19. Natychmiastowa wykonalność decyzji w sprawach podatkowych

OPIS PROBLEMU

Jeśli decyzja organu podatkowego nie jest jeszcze ostateczna, zasadniczo nie podlega wykonaniu. Jednak w kilku przypadkach można jej nadać rygor natychmiastowej wykonalności. Według art. 239 b ordynacji podatkowej mogą to być cztery sytuacje: gdy wobec podatnika toczy się postępowanie egzekucyjne, gdy podatnik nie posiada majątku o wartości, wystarczającej na zapłatę podatku, wyprzedaje swój majątek o znacznej wartości albo gdy do terminu przedawnienia pozostało mniej niż trzy miesiące.

Jednak nawet jeśli takie sytuacje wystąpią, to i tak organ podatkowy musi – według art. 239 b § 2 ordynacji – „uprawdopodobnić, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane”. Przepis ten nie przewiduje, jak owo uprawdopodobnienie ma wyglądać. To otwiera organom podatkowym pole do szerokiej interpretacji, np. samo złożenie odwołania jest uważane za dowód na to, że podatnik ucieka od zapłaty. Zapada zatem postanowienie o rygorze natychmiastowej wykonalności.

Takie praktyki napiętnował już Naczelny Sąd Administracyjny. Uznał, że dla nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji trzeba równocześnie

spełnić przesłankę „uprawdopodobnienia” oraz jedną z czterech pozostałych (np. w wyroku z 10 sierpnia 2011 r., sygn. akt I FSK 1210/10). Innymi słowy – nie wystarczy przeświadczenie fiskusa, że podatnik nie chce płacić. Wspomniane „uprawdopodobnienie” według NSA powinno „wiązać się z wykazaniem, że pomiędzy sytuacją majątkową zobowiązanego (...), a brakiem możliwości wyegzekwowania należności istnieje związek przyczynowy, który według zasad logicznego rozumowania wskazuje na bezskuteczność egzekucji, gdy będzie ona przeprowadzana w późniejszym terminie”.

PROPOZYCJA ZMIANY

W nowym kodeksie podatkowym przepisy o rygorze natychmiastowej wykonalności decyzji powinny być doprecyzowane. Dotyczy to zarówno zdefiniowania kryteriów wspomnianego „uprawdopodobnienia”, jak też wprowadzenia granicy czasowej dla nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom. Należy rozważyć wprowadzenie zakazu stosowania tego środka, jeżeli do przedawnienia zobowiązania podatkowego zostało np. mniej niż trzy miesiące.

Nadal jednak powinny istnieć przepisy przewidujące natychmiastową wykonalność decyzji, gdy zachodzi uzasadnione podejrzenie, że podatek nie będzie zapłacony.

20. Czynności sprawdzające

OPIS PROBLEMU

Dziś czynności sprawdzające (czyli mniej sformalizowana kontrola), przewidziane w dziale V ordynacji, powinny w zasadzie dotyczyć przypadków, gdy podatnik sam deklaruje podatek do zapłaty. W praktyce urzędy skarbowe stosują tę metodę dość często, np. przed dokonaniem zwrotu VAT. Bywa, że podatnik jest wzywany do stawienia się w urzędzie w określonym dniu i godzinie, by przedstawić stertę dokumentów, głównie faktur – własnych i od kontrahentów. Gdy takie wezwania pojawiają się notorycznie, takie działania niewiele różnią się od kontroli podatkowej. Nie są one limitowane czasowo tak jak kontrola sensu stricto.

PROPOZYCJA ZMIANY

Instytucja czynności sprawdzających jest wciąż potrzebna, jednakże powinno się w szerokim zakresie dopuścić jej stosowanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Dotyczy to wyraźnego umożliwienia przesyłania organowi elektronicznych kopii dokumentów papierowych (np. w formacie PDF) za pomocą poczty elektronicznej. Powinno się przy tym zachować możliwość fizycznego (a nie tylko wirtualnego) sprawdzania różnych faktów, np. czy samochód figurujący na fakturze zakupu rzeczywiście jest przez podatnika używany.

Dokonywanie czynności sprawdzających należy ewentualnie konsultować

bezpośrednio z doradcą podatkowym w przypadkach, gdy to on podpisuje deklarację w imieniu podatnika. W przypadku pojawienia się uzasadnionych wątpliwości co do wiarygodności tych danych, czynności sprawdzające należałoby jednak dopuścić.

W sprawie kontrolowania dokumentów dotyczących zwrotu VAT należy rozważyć wprowadzenie specjalnej procedury, niebędącej czynnościami sprawdzającymi, a ograniczonej terminem na jej przeprowadzenie.

21. Porozumienia pokontrolne

OPIS PROBLEMU

Administracja skarbowa w Polsce, w przeciwieństwie do podobnych struktur w Europie Zachodniej, wykazuje małą skłonność do spotkań z przedsiębiorcami, zrozumienia ich biznesu czy też zawierania porozumień dotyczących wspólnych działań na rzecz przestrzegania prawa podatkowego. Partnerskie podejście zdarza się, ale wiele urzędów skarbowych nie jest w stanie przełamać schematu działania, ograniczającego je do sztywnych procedur kontroli i wydawania decyzji. W rezultacie dochodzi do niepotrzebnych sporów z podatnikami, których można by uniknąć, gdyby doszło do spotkania i wymiany poglądów na specyfikę różnych sytuacji biznesowych, jakie mają wpływ na wysokość opodatkowania. Inne podejście mają służby skarbowe np. w Holandii i w Niemczech, gdzie na różnych etapach kontaktów z podatnikiem – kontrolnych i w trakcie ewentualnego sporu – są możliwości zawarcia porozumienia zamiast toczenia dalszej walki w sądzie.

PROPOZYCJA ZMIANY

Nowy kodeks podatkowy powinien wprowadzić instytucję porozumienia, do którego dochodziłoby po zakończeniu kontroli podatkowej, zamiast wydawania decyzji przez organ podatkowy. Takie porozumienie mogłoby dotyczyć np. sposobu korekty rozliczeń, także za okresy inne niż kontrolowany, oraz ostatecznego terminu dokonania tych korekt.

Efektom wprowadzenia takiej instytucji byłaby jasność co do traktowania konkretnych rozliczeń, a w konsekwencji – zmniejszenie ilości sporów z administracją skarbową. Porozumienia takie dotyczyłyby bowiem skonkretyzowanej sytuacji dotyczącej określonych transakcji, kwot itd. – czyli znacznie bardziej precyzyjnie określonych spraw niż np. w interpretacji prawa podatkowego.

Porozumienia pokontrolne zapobiegałyby dzisiejszym praktykom następujących po sobie i ciągnących się w nieskończoność kontroli kolejnych okresów rozliczeniowych. Zdarza się bowiem, że kontrolerzy sprawdzają podobne zdarzenia jak w poprzednich okresach, nie dając kontrolowanemu szansy na korektę deklaracji i tym samym zmianę polityki rozliczeń określonych transakcji.

SUPPLEMENT

Promocja inwestycji i wyrównywanie szans

Przedstawione w niniejszym opracowaniu postulaty dotyczą zmian w podatkowym prawie proceduralnym. Zgłoszenie ich władzom odpowiedzialnym za finanse publiczne jest dobrą okazją, by przedstawić także dwie merytoryczne propozycje dotyczące prawa materialnego. Mogą one posłużyć udoskonaleniu funkcjonowania całego systemu podatkowego i zapewnić wyrównanie szans konkurencyjnych na rynku.

1. Odroczenie płatności CIT do czasu wypłaty dywidendy ze spółki

Dziś zasadniczo dochód osoby prawnej podlega opodatkowaniu już w momencie jego osiągnięcia. Jednak korzystne dla podatników oraz – w rachunku ciągłym – dla całej gospodarki wydawałoby się odroczenie płatności podatku CIT do momentu wypłaty dywidendy. Warunkiem zastosowania takiego odroczenia byłoby przeznaczenie go na rozwój firmy i tworzenie miejsc pracy. Podatek byłby płacony dopiero w momencie, gdy właściciele zdecydują się już nie inwestować w firmę, ale jedynie konsumować zarobione środki. Dzięki temu rozwiązaniu każdy przedsiębiorca, który zamierza inwestować w rozwój firmy, uzyskałby dodatkowe środki na inwestycje.

Rozwiązanie to na pozór mogłoby grozić spadkiem wpływów do budżetu. Jednak przyjmąwszy założenie, że od podatku będą uwolnione jedynie zyski reinwestowane, efekt nie musi być negatywny dla gospodarki. Spowoduje bowiem ożywienie inwestycji na kwoty sięgające miliardów złotych. Same tylko polskie spółki giełdowe wypłacą w 2015 r. dywidendy na kwotę około 20 mld zł. Takie inwestycje oznaczają m.in. powstanie miejsc pracy, zwiększenie obrotów firm i wolumenu sprzedaży detalicznej, zatem dodatkowe wpływy z PIT i VAT.

Warto zwrócić uwagę, że proponowany system jest sprawdzony w praktyce np. przez Estonię. System taki jest zgodny ze wszystkimi wymogami stawianymi przez prawo Unii Europejskiej. Nie ma zatem przeszkód formalnych do jego wprowadzenia.

Dla spójności systemu podatkowego odroczenie opodatkowania musiałoby dotyczyć nie tylko osób prawnych płacących podatek CIT, ale również przedsiębiorców prowadzących działalność w formie spółek osobowych, gdzie opodatkowanie podatkiem PIT następuje u wspólników na moment powstania dochodu. Brak analogicznego rozwiązania prowadziłby do bieżącego opodatkowania dochodów generowanych przez podmioty inne niż osoby prawne. Tym samym zachwiane zostałyby warunki konkurencji tych podmiotów na rynku.

2. Podatek europejski

Dla wyrównania szans firm różnej wielkości na rynku unijnym i realizacji europejskiej idei solidarności pożądanym jest wprowadzenie nowego rozwiązania, odpowiadającego tym potrzebom. Byłby nim podatek płacony przez koncerny o bardzo silnej pozycji na rynku unijnym. Obejmowałby stosunkowo nieliczną grupę przedsiębiorstw, które w znacznym stopniu wpływają na określone segmenty europejskiego rynku, osiągając wielomiliardowe obroty. Byłby to rodzaj świadczenia na rzecz Unii Europejskiej, a jego wysokość zależałaby od procentowego udziału w rynku europejskim.

Podatek byłby naliczany od obrotów koncernu na obszarze UE, a jego stawki mogłyby wyglądać następująco:

POSIADANY UDZIAŁ W RYNKU	PROCENTOWA STAWKA PODATKU
Powyżej 70,00%	5,00%
Powyżej 50,00%	4,00%
Powyżej 40,00%	3,00%
Powyżej 25,00%	2,00%
Powyżej 20,00%	1,00%

Międzynarodowe korporacje działające w wielu krajach na świecie, pomimo istnienia przepisów, których celem jest ograniczenie unikania opodatkowania w poszczególnych krajach (tj. rozwiązania dotyczące cen transferowych, zagranicznej spółki kontrolowanej itp.), posiadają wiele możliwości kształtowania korzystnej dla siebie struktury dochodów generowanych w poszczególnych krajach. Pomimo istnienia szczegółowych regulacji dotyczących cen transferowych korporacje takie dość swobodnie mogą sterować poziomem dochodów stanowiących podstawę opodatkowania w poszczególnych krajach. Problem transferu zysków do jurysdykcji podatkowych, w których dochody nie podlegają opodatkowaniu lub poziom opodatkowania jest niższy niż w innych jurysdykcjach, jest powszechny. Próbują mu przeciwdziałać organizacje międzynarodowe (np. OECD), organy Unii Europejskiej i rządy poszczególnych krajów. Jednak pomimo podejmowanych międzynarodowych wysiłków skala transferu zysków bez opodatkowania jest nadal znaczna.

Zjawiska te prowadzą w praktyce do wypływu kapitału z krajów, w których sytuowane są spółki zależne, do krajów, w których siedziby posiadają spółki dominujące. Biorąc pod uwagę, że spółki zależne zwykle usytuowane są w krajach o niższym poziomie rozwoju, transfer wypracowanych w tych krajach zysków, szczególnie jeżeli odbywa się z ominięciem opodatkowania, prowadzi do wypływu całej wartości dodanej wytworzonej w tych krajach.

Rozwiązanie to jest pewną formą podatku obrotowego, którego rolę w UE pełni już VAT. Dlatego wprowadzenie tego podatku musiałoby się wiązać z poważną rewizją dyrektywy dotyczącej podatku od wartości dodanej. Zabrania ona obecnie obciążania obrotu innymi podatkami (z nielicznymi wyjątkami co do np. akcyzy). Jednak korzyści z wprowadzenia podatku europejskiego mogłyby być większe niż dzisiejsze straty wynikające z transferu zysku do jurysdykcji o niskim opodatkowaniu.

Środki zgromadzone z poboru podatku europejskiego mogłyby być redystrybuowane na podstawowe cele działania Unii Europejskiej. Szczególnie dotyczy to pomocy udzielanej w tych krajach członkowskich, w których obroty, będące podstawą opodatkowania, zostały wygenerowane. Co prawda osiągnięcie celu w postaci powrotu środków do kraju pochodzenia można by zastąpić podatkiem „obrotowym” płaconym bezpośrednio w danym kraju, jednakże rozwiązanie polegające na zapłacie podatku na poziomie UE należy uznać za zdecydowanie lepsze, m.in. ze względu na następujące czynniki:

- część środków mogłaby być odkładana na cele pomocowe w krajach – źródłach pochodzenia obrotu, część na cele pomocowe w innych krajach, w sposób zmierzający do zmniejszania poziomu nierówności w ramach UE;
- rozliczanie podatku mogłoby odbywać się wyłącznie na poziomie spółki stojącej najwyżej w strukturze grupy w UE;
- władze Unii mogłyby określać kierunki wydatkowania środków powracających jako środki pomocowe do krajów pochodzenia obrotu korporacji oraz innych krajów;
- biorąc pod uwagę zasady funkcjonowania funduszy pomocowych, można mieć pewność, że w całości przeznaczone byłyby na rozwój, a biorąc pod uwagę konieczność wkładu własnego, zmuszałyby również beneficjentów do inwestowania własnych środków finansowych.

**Akcję „Stwórzmy kodeks podatnika” oraz niniejsze opracowanie
przygotował dziennikarz „Rz” Paweł Rochowicz.**

