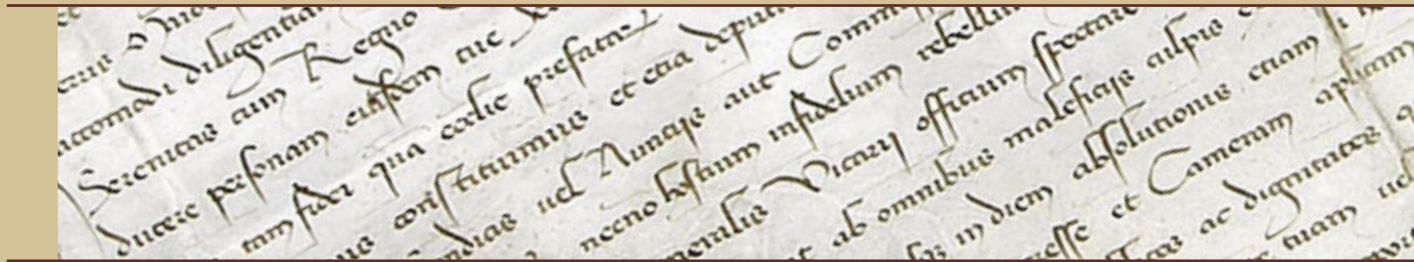


KONFERENCJA

Zmiany w Ordynacji podatkowej

- Poprawa jakości i uproszczenia



Warszawa, 8 stycznia 2013 r.



KONFERENCJA

**Zmiany w Ordynacji podatkowej.
Poprawa jakości i uproszczenia**

Warszawa, 8 stycznia 2013 r.

pod redakcją G. Gołębiowskiego i H. Dzwonkowskiego

Warszawa 2013

KANCELARIA SEJMU
Biuro Analiz Sejmowych

Redakcja merytoryczna
G. Gołębiowski, H. Dzwonkowski

Redakcja i korekta
Teresa Muś

Łamanie
Janusz Świnarski

Biuro Analiz Sejmowych
ul. Zagórna 3, 00-441 Warszawa
tel. (22) 694 17 27
faks (22) 694 10 05
e-mail: punkt_konsultacyjny@sejm.gov.pl
wydawnictwa_BAS@sejm.gov.pl

© Copyright by Kancelaria Sejmu
Warszawa 2013

ISBN 978-83-7666-248-0

Wszelkie prawa zastrzeżone. Żadna część ani całość opracowania nie może być bez zgody wydawcy reprodukowana, użyta do innej publikacji oraz przechowywana w jakiegokolwiek bazie danych.



Wydawnictwo Sejmowe
Warszawa 2013

SPIS TREŚCI

Wstęp.....	5
I. Funkcjonalny model Ordynacji podatkowej.....	7
II. Ordynacja podatkowa – postulaty praktyki.....	19
III. Ordynacja podatkowa – postulaty doktryny.....	31
Sprawozdanie komisji wniosków.....	41
Aneks.....	53

WSTĘP

W dniu 8 stycznia 2013 r. w Sali Kolumnowej Sejmu RP odbyła się konferencja zorganizowana przez sejmową Komisję Finansów Publicznych przy współpracy z Biurem Analiz Sejmowych zatytułowana „Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia”. Konferencję poprzedziło seminarium robocze, które odbyło się 20 czerwca 2012 r. w Kancelarii Sejmu. Miało ono służyć zaprezentowaniu koncepcji przebudowy Ordynacji podatkowej, a także, zgodnie z życzeniem przewodniczącego Komisji Finansów Publicznych prof. Dariusza Rosatego, rozpoczęciu dialogu z wieloma środowiskami, przede wszystkim biznesowymi, zainteresowanymi zmianą ustawy. Zwrócono się wówczas z prośbą o zgłaszanie swoich propozycji zmian na specjalnie stworzonej platformie komunikacyjnej w postaci strony internetowej konferencji. Na seminarium roboczym i na konferencji obecni byli przedstawiciele Ministerstwa Finansów.

Celem konferencji stała się dyskusja założeń zmiany Ordynacji podatkowej oraz wspólne wypracowanie wniosków dotyczących reformy zobowiązań podatkowych i procedur podatkowych według jednolitej koncepcji. Podstawowym materiałem do dyskusji był projekt opracowany przez prof. dr. hab. Henryka Dzwonkowskiego z Uniwersytetu Łódzkiego, który stanowił następstwo realizacji umowy zawartej między Narodowym Centrum Nauki a Uniwersytetem Łódzkim. Wykonawcami tej umowy byli pracownicy Katedry Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, w osobach kierownika Katedry prof. dr. hab. Henryk Dzwonkowskiego, dr. Moniki Boguckiej-Felczak i dr. Tomasza Nowaka.

Niniejsza publikacja prezentuje wystąpienia prelegentów na konferencji, zawiera także wniośki z przebiegu dyskusji. W aneksie umieszczone zostały artykuły pracowników Katedry Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, które są analizami wspomagającymi zasadniczą koncepcję zaproponowanych zmian Ordynacji podatkowej.

Oczekiwany przez przewodniczącego Komisji Finansów Publicznych prof. Dariusza Rosatego elementem składowym tego wydawnictwa jest projekt ustawy – Ordynacja podatkowa pod redakcją prof. Henryka Dzwonkowskiego, opracowany na bazie jego założeń, uwzględniający propozycje zgłoszone przez uczestników spotkania 20 czerwca 2012 r. i uczestników konferencji, a także nadesłane w formie pisemnej.

Oddając Państwu niniejszy materiał, składam podziękowania wszystkim uczestnikom przybyłym na konferencję, a w szczególności moderatorom – prof. Teresie Dębowskiej-Romanowskiej oraz prof. Wiesławowi Czyżowiczowi, którzy, zgadzając się na objęcie tej funkcji, dodali blasku temu wydarzeniu.

Warszawa, marzec 2013 r.

Grzegorz Gołębiowski
wicedyrektor
Biura Analiz Sejmowych

I. FUNKCJONALNY MODEL ORDYNACJI PODATKOWEJ

PROF. DR HAB. DARIUSZ ROSATI, PRZEWODNICZĄCY KOMISJI FINANSÓW PUBLICZNYCH

WPROWADZENIE

Podatki, jako dochód budżetu, są domeną ekonomii, ale działanie instytucji publicznych zajmujących się wymiarem i poborem podatku to już mechanizmy prawne. Mechanizmami prawnymi zajmuje się w Polsce, jak w większości krajów, parlament, a więc – Sejm, a w Sejmie – Komisja Finansów Publicznych. Komisja jest jednym z wielu ogniw uczestniczących w procesie legislacyjnym, ale to właśnie w tej Komisji powstają zręby aktów prawnych, główne założenia ustaw, które są następnie przyjmowane przez cały parlament. W ten sposób Komisja Finansów Publicznych ma ogromny wpływ na kształtowanie porządku prawnopodatkowego. Czujemy się w związku z tym współgospodarzem tego porządku. Jak każdy dobry gospodarz domeny publicznej, nie mamy ambicji, aby podejmować wszystkie decyzje. Dobre zarządzanie polega na tym, że decyzje powinny być podejmowane na możliwie najniższym szczeblu, gdzie informacja o przedmiocie decyzji jest najpełniejsza.

Jednak zadaniem organów konstytucyjnych, w tym Sejmu i jego organów, powinno być stwarzanie jak najlepszych, jak najbardziej skutecznych warunków działania podmiotów państwowych na wszystkich szczeblach zarządzania. Odnosi się to oczywiście także do domeny finansów publicznych i narzędzi ekonomiczno-prawnych jej realizacji, jakimi są podatki. Dotyczy to w szczególności Ordynacji podatkowej – głównego aktu prawnego określającego przepisy prawa podatkowego i regulującego jego stosowanie oraz wykonywanie.

Komisja Finansów Publicznych pojmuje zatem swoją rolę w tym procesie tak jak wyznacza jej to obowiązujące prawo, poczynając od Konstytucji, a kończąc na regulaminie Sejmu. Jednak Komisja nie chce ograniczać się tylko do wypełniania biernej roli legislacyjnej. Nie chcemy być recenzentem wpływających do nas projektów aktów prawnych, nie chcemy ograniczać się jedynie do opiniowania tego, co powstaje poza Sejmem. Chcemy być aktywnym uczestnikiem tego procesu. Uważam, że Komisja Finansów Publicznych powinna w większym stopniu pełnić rolę twórczą, inspirującą, jeżeli chodzi o tworzenie rozwiązań prawnych. Dotyczy to w szczególności podatków i prawa podatkowego, które to dziedziny – jak już wspomniałem – są bardzo wrażliwe społecznie i politycznie. W tym obszarze trzeba się poruszać z dużym wyczuciem i z ogromną wiedzą.

Przedmiotem zainteresowania Komisji Finansów Publicznych są w istocie wszystkie akty prawne, nie ma bowiem takiej dziedziny działalności państwa, która nie pociągałaby za sobą skutków

finansowych, w tym skutków dla budżetu państwa. Poza rozdziałem X Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, który tworzy ramy prawne dla dziedziny finansów publicznych, istnieją w polskim prawie dwa fundamentalne, najważniejsze akty prawa finansowego, o najszerszym zakresie oddziaływania – to jest właśnie ustawa o finansach publicznych oraz Ordynacja podatkowa, która jest przedmiotem naszej uwagi na obecnej konferencji. Ten drugi akt prawny organizuje funkcjonowanie systemu podatkowego i to od jakości tego prawa zależą w dużej mierze dochody budżetowe, sprawność działania aparatu skarbowego i tempo wzrostu gospodarczego, a także, co trzeba dodać, społeczne postawy wobec kwestii podatkowych reprezentowane przez uczestników rynku.

Komisja Finansów Publicznych musi zatem podejmować działania zmierzające do tworzenia przesłanek dla dobrego prawa w tym zakresie. W dążeniu do poprawy jakości prawa podatkowego Komisja Finansów Publicznych zmierza do tego, aby osiągnąć następujące cele: po pierwsze, optymalizacja ekonomiczna wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych z uwzględnieniem takiej ich wysokości, jakiej wymaga polityka gospodarcza i warunki, w jakich znajduje się gospodarka. Po drugie, stworzenie naukowych podstaw prawodawstwa podatkowego. Po trzecie, zapewnienie dobrej jakości legislacyjnej przepisów podatkowych. Po czwarte, zrównoważenie relacji prawnych między podatnikiem z jednej strony a państwem z drugiej strony. Po piąte, podniesienie świadomości i kultury prawnej stron postępowania podatkowego. Wreszcie po szóste, zwiększenie skuteczności i sprawności aparatu skarbowego.

Chciałbym teraz powiedzieć kilka słów na temat każdego z tych celów.

Optymalizacja wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych to takie ukształtowanie stosunków pomiędzy aparatem skarbowym a podatnikiem, które zapewni największe dochody przy najniższych kosztach wymiaru i poboru zobowiązań. W Polsce nie prowadzi się, jak to się dzieje w niektórych innych krajach, obliczeń kosztów, jakie niesie za sobą wymiar i pobór podatków. Bardzo prosto można ustalić koszty bezpośrednie poboru podatkowego. Są to koszty funkcjonowania administracji skarbowej. Znacznie trudniej jest jednak wyliczyć koszty leżące po stronie podatnika, koszty pośrednie, takie jak koszty postępowań sądowych, koszty obsługi prawnej, obsługi księgowej, koszty wypełniania i składowania wszelkiego rodzaju dokumentów. Niemniej koszty takie w praktyce istnieją i to stwierdzenie nie wymaga przeprowadzania żadnych skomplikowanych dowodów, dlatego tworzenie prawa podatkowego, w szczególności Ordynacji podatkowej, powinno uwzględniać całościowość celów optymalizacyjnych w opodatkowaniu. Należy podkreślić przy tym, że nie chodzi o samą wysokość podatku, bo to jest inny problem, zagadnienie z dziedziny prawa materialnego. Cel, o którym mówimy, to klasyczne zasady podatkowe, to wprowadzenie tych klasycznych zasad podatkowych do rozwiązań prawnych. Mówię o takich zasadach, jak taniaść, pewność, dogodność opodatkowania. Są to zasady znane od przynajmniej dwustu lat. Te zaś osiąga się przede wszystkim przez ukształtowanie reguł ogólnych rządzących prawem

podatkowym, przede wszystkim zaś przez usprawnienie i uproszczenie zasad wymiaru i poboru podatków.

Uważam też, że chcąc osiągnąć wszystkie założone cele, należy posługiwać się nauką zarówno ekonomii, jak i teorii prawa. Inaczej mówiąc, stworzone akty prawne muszą opierać się na solidnej podstawie naukowej. Praktyka stosowania prawa weryfikuje oczywiście szczegółowe rozwiązania i wskazuje błędy legislatorów. Nie można jednak ich usuwać, idąc śladami poszczególnych casusów. Dobre rokowania co do tworzenia norm mają tylko takie akty prawne, które są wypracowane przez naukę na podstawie wielu uogólnień, na bazie szerokich przemyśleń. Nie bez powodu najwyższą jakość prawa uzyskują unormowania kodeksowe oparte na działaniu komisji kodyfikacyjnych wykorzystujących w najszerszym zakresie wiedzę i rekrutujących najwybitniejsze autorytety naukowe. Jesteśmy w tej dobrej sytuacji, że na sali mamy dzisiaj autorytety naukowe najwybitniejsze w naszym kraju.

Ustawa ogólna o takiej pozycji jak Ordynacja podatkowa, która ma przecież zastosowanie bardzo szerokie, bo nie tylko do podatków, ale też do niepodatkowych należności budżetowych, zasługuje na to, aby powstawała w trybie kodeksowym. To oznacza potrzebę stworzenia koncepcji teoretycznej, która będzie konfrontowana z doświadczeniem praktycznym.

Trzecim celem, który wymieniałem, jest dobra jakość legislacyjna przepisów. Wymaga ona, przy spełnieniu wskazanych już warunków, także dużego nakładu pracy, środków i czasu. Komisja Finansów Publicznych opowiada się za takim procesem legislacyjnym, w ramach którego każdy przepis zostanie gruntownie przemyślany, należycie opisany i uzasadniony. Inaczej mówiąc, jesteśmy przeciwni pisaniu ustaw podatkowych czy też wszelkiego rodzaju zmian w ustawach podatkowych, a w szczególności w Ordynacji podatkowej, w pośpiechu, „na kolanie”, bez szerokich prac studialnych i głębszych przemyśleń. Niezależnie od naukowej wizji ogólnej projektodawcy przepisów powinni z wielką starannością dobierać każde słowo i każde wyrażenie użyte w Ordynacji, powinni ustalić właściwy porządek, ich strukturę, wzajemną relację, zakres, a także powiązania z innymi aktami prawnymi i skutkami działania po to, żeby uniknąć właśnie wątpliwości interpretacyjnych i zadbać o jak największą przejrzystość przepisów.

Kolejnym celem jest zapewnienie właściwych, zrównoważonych relacji pomiędzy podatnikiem a państwem. Podatnika można, z ekonomicznego punktu widzenia, utożsamiać ze źródłem podatku, to on płaci podatki do budżetu. Źródło podatku to dla państwa najwyższa wartość decydująca o tym, czy państwo będzie w stanie realizować swoje podstawowe funkcje. Państwo winne jest podatnikowi szacunek, bo przez podatnika jest utrzymywane. I wzajemnie, podatnik powinien szanować prawo i instytucje państwowe, które działają przeciw w jego imieniu i w jego interesie. Powinien on rozumieć, że państwo ma konstytucyjne prawo do egzekwowania od podatnika każdej należnej złotówki podatku. Tymi wzajemnymi stosunkami rządzi Ordynacja podatkowa. Normuje ona bardzo wrażliwą materię relacji społecznych, jaką jest wywłasz-

czanie przez podatek. Ordynacja nie może być z tego punktu widzenia aktem jednostronnym, preferującym albo wyłącznie profiskalny charakter przepisów, albo nastawionym wyłącznie na sztywną ochronę indywidualnych interesów podatnika. Ordynacja powinna zapewniać delikatną równowagę, uwzględniając fakt, że pozycja organów państwowych jest z istoty swej silniejsza, ale także fakt, że podatnik również prowadzi swą własną politykę podatkową. Ostatecznym punktem równowagi jest wymiar i pobór podatków w takiej wysokości, jaka wynika z przepisów obowiązującego prawa, a w przypadku poboru nadmiernego powinna istnieć możliwość przywrócenia tego punktu równowagi.

Podniesienie świadomości i kultury prawnej obywateli i organów podatkowych to zasadniczo działanie spoza sfery działań ogólnego prawa podatkowego. Jednak na edukację prawną obywateli, a ściślej na rozumienie i w ślad za tym na stopień przestrzegania prawa wpływa bezpośrednio jego jakość. Zapewnia to już w dużej mierze sam proces informowania o prawie i praca organów podatkowych w toku stosowania przepisów prawa. Nie bez powodu w postępowaniu administracyjnym wykształcono zasadę podnoszenia świadomości i kultury prawnej obywateli. Obowiązujące też zasada pogłębiania zaufania do organów państwa.

Ordynacja podatkowa umożliwia obecnie uzyskanie przez każdego podatnika interpretacji podatkowej, co poza znaczeniem procesowym ma także oczywiste znaczenie edukacyjne. Należy jednak liczyć się z tym, że podatnik nie będzie nigdy w stanie zapoznać się ze wszystkimi interpretacjami i nie będzie przygotowany na sytuacje, z jakimi może się spotkać w praktyce. Dlatego tym większą rolę odgrywać powinna edukacja w zakresie ogólnego prawa podatkowego.

Wreszcie ostatnim z wymienionych celów jest zwiększenie skuteczności i efektywności działań aparatu skarbowego. Jest to również sprawa, która leży w polu oddziaływania Ordynacji podatkowej. Reforma administracji skarbowej to problem sam w sobie i Komisja Finansów Publicznych chciałaby go podjąć odrębnie, w ramach oddzielnej konferencji. Jednak już obecnie należy odnotować, że zagadnienie to jest jednym z istotnych elementów regulacji zawartych w Ordynacji podatkowej. Powszechna praktyka częściowego przerzucania stosowania prawa na podatnika poprzez m.in. składanie przez niego deklaracji podatkowych, nie uwolni aparatu skarbowego od jego tradycyjnych obowiązków, które mają ogromne znaczenie z punktu widzenia wymiaru i poboru podatków.

Reasumując to, co powiedziałem, tak pomyślane przedsięwzięcie budowy nowego prawa podatkowego oznacza w istocie zamysł budowy całościowego, nowoczesnego kodeksu podatkowego. Jest to zadanie ambitne i odpowiedzialne, wymaga współpracy całego środowiska zajmującego się prawem podatkowym, w tym także praktyków, którzy wskażą, jakie wady ma obecna Ordynacja podatkowa i jak temu – ich zdaniem – zaradzić. Dlatego właśnie zaprosiliśmy na dzisiejszą konferencję wszystkich, którzy dysponują wiedzą i doświadczeniem w zakresie funkcjonowania przepisów podatkowych, a także wszystkich tych, którzy mają wpływ na kształt ustaw podatko-

wych. W tym znakomitym gronie ekspertów, praktyków i legislatorów liczę na owocną dyskusję. Zakładam, że to dopiero początek naszej współpracy, która będzie kontynuowana w przyszłości, aż do osiągnięcia – mam nadzieję – oczekiwanych rezultatów.

PROF. DR HAB. HENRYK DZWONKOWSKI

PREZENTACJA KONCEPCJI PRZEBUDOWY ORDYNACJI PODATKOWEJ

Witam państwa bardzo serdecznie. Dziękuję przewodniczącemu Komisji Finansów Publicznych panu Dariuszowi Rosatiemu za umożliwienie nam tego spotkania. Dziękuję organizatorom, panom dyrektorom Biura Analiz Sejmowych, a przede wszystkim państwu, że zechcieli państwo przybyć i będziecie chcieli wysłuchać tego wystąpienia.

To, co przygotowałem, jest rezultatem pracy badawczej, która została zlecona przez Narodowe Centrum Nauki, w którym pracuję w niewielkim zespole. Obecny jest tu pan dr Tomasz Nowak z Katedry Prawa Finansowego Uniwersytetu Łódzkiego. Nie ma pani dr Moniki Boguckiej, ale my wszyscy, pod dotychczasowym przewodnictwem pani prof. Teresy Dębowskiej-Romanowskiej, która inicjowała też to przedsięwzięcie, pracowaliśmy nad tymi zagadnieniami.

Przechodzę do meritum. Jak zapowiadaliśmy, ma to być nowa koncepcja Ordynacji podatkowej, ale trudno nie odnieść się do zagadnień, które w tej chwili dominują w Ordynacji podatkowej, a które decydują o tym, że chcemy ją zmienić. Pierwsza część tego wystąpienia zostanie poświęcona krytycznym odniesieniom do dotychczasowej Ordynacji podatkowej. Będzie trochę o historii, a następnie powiem, jakie są założenia nowej Ordynacji podatkowej.

Jak mówił już pan prof. Rosati, uznajemy, że duże znaczenie ma praca naukowa dla aktów prawnych. Od kilkudziesięciu lat jestem również praktykiem i znam relacje między praktyką a teorią. Nie jest tak, że praktyka funkcjonuje oddzielnie, a teoria oddzielnie. Jeżeli praktyka nie jest związana merytorycznie z teorią, to łatwiej popełnia się błędy. Niedobrze się stało, że na początku Ordynacja podatkowa nie została wsparta naukowo, tworzenie jej odbywało się właściwie tutaj, w Sejmie, na gorąco, jak to się mówi „na kolanie”. To jest jedna z przyczyn niepowodzeń.

Ordynacja nie została w związku z tym oparta na bardziej racjonalnych przesłankach, tylko na pomysłach *ad hoc*, które niestety odbiły się na całym kształcie tego dokumentu. Korzystano oczywiście z dotychczasowego orzecznictwa, ale orzecznictwo ma z reguły jednostkowy charakter. Doceniać należy przemyślenia sądów i sędziów, jednak w całości nie tworzą one spójnego obrazu aktu prawnego, a coś takiego zawsze jest potrzebne. Takie są moje przemyślenia i założenia do dalszych prac. Brak całościowej wizji Ordynacji podatkowej doprowadził do tego, że jest ona taka, jaka jest. Nie oznacza to, że w momencie tworzenia Ordynacji nie było założeń. Owszem, istniały one i właśnie je przedstawiam – mówiono, że miała to być kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego, miało to być unowocześnianie i synchronizacja, usprawnienie poboru

zobowiązań podatkowych, zwiększenie ustawowej ochrony uczestników postępowania podatkowego oraz zapewnienie zgodności z konstytucją. Na dobrą sprawę, takie założenia są właściwe dla każdego aktu prawnego, są zbyt ogólne i nie mają charakteru merytorycznego. Okazały się one nieprzydatne do merytorycznego określenia treści Ordynacji podatkowej, nie mówiąc już o tym, że w ogóle nie zostały zrealizowane. Polecam artykuł prof. Kosikowskiego¹, który skonfrontował założenia Ordynacji z uzasadnienia do projektu z faktyczną realizacją i okazało się, że nawet te ogólne założenia nie zostały zrealizowane w trakcie prac nad tym aktem prawnym.

Doświadczenie z tego płynie takie, że założenia muszą mieć charakter merytoryczny, muszą wskazywać, jak należy zrobić Ordynację podatkową. Nie powstanie spójny, pełny akt prawny, jeśli nie będziemy mieli wizji. Kiedy obserwuję legislację w innych krajach, dochodzę do wniosku, że nie powstanie spójny akt prawny, jeśli nie powstanie on w jednej głowie. Nie uważam, że wielkie zespoły i ścierające się poglądy miały doprowadzić do najlepszych wyników. Zwróćmy uwagę na to, że w innych krajach mamy do czynienia a to z ustawą Smitha, a to z ustawą – i tu wymienia się inne nazwisko. Często powstaje to pod określonym kierownictwem. Wyniki takich prac bywają chyba lepsze. To jednak jest moje prywatne odczucie.

W konsekwencji braku koncepcji Ordynacji podatkowej powstał akt prawny, który jedna z tu obecnych koleżanek, moja współpracownica, nazwała układem samodzielnych planet, co mniej więcej odpowiada kształtowi Ordynacji podatkowej. Dlaczego samodzielnych planet? Wskazuje na to struktura Ordynacji podatkowej i jej treść. Kiedy popatrzy się na poszczególne działy, widać rozbieżności postępowania podatkowego i zobowiązań podatkowych, a ponadto widać, że do pierwotnego tekstu dołączane były różne dalsze regulacje, które znalazły się w różnych miejscach, nie wiadomo dlaczego i nie wiadomo, według jakiej myśli przewodniej. Nie chcę tu oczywiście powiedzieć, że to jest wina legislatorów, którzy później zajmowali się Ordynacją podatkową, bo oni musieli po prostu dołączyć to wszystko, co trzeba było wprowadzić do tej konstrukcji wcześniej zarysowanej.

Dlaczego są to osobne satelity i Ordynacja nie jest spójna? Dlatego, że niekiedy jest to prawie kompletny zbiór przepisów dotyczących pewnych zagadnień, np. nadpłaty. W regulacji dotyczącej nadpłaty mamy powstawanie, wymiar, wykonywanie i przedawnienie nadpłaty – wszystko razem, ale inne rozdziały są szczątkowe, np. wygasanie jest oddzielne, a stanowi część wykonywania zobowiązań, a do tego pojęcia wykonywania zobowiązań właściwie nie widzimy w Ordynacji podatkowej, chociaż niewątpliwie coś takiego istnieje. Do tego jeszcze wrócę. Coś, co nazywa się powstawaniem zobowiązań – a państwo wiedzą, że sporo na ten temat pisałem i to stało się w zasadzie punktem wyjścia dzisiejszych przemysłów – jest dziwnie skonstruowane w Ordynacji

¹ *Idem, Ordynacja podatkowa – cele i rzeczywistość [w:] Ordynacje podatkowe. Studia*, B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), Łódź–Toruń 1999.

podatkowej. Jest to rozdział, który w ogóle o powstawaniu nie mówi, a mówi o wymiarze zobowiązań, a więc o tym, w jakich przypadkach i jakiego rodzaju wszczęcia postępowania należy dokonać, jak należy wymierzyć dane zobowiązanie. Panuje pewien chaos pojęciowy, do którego za chwilę wrócę.

Dlaczego tak się stało, jakie były przyczyny tego stanu? Ordynacja podatkowa jest sklejeniem dwóch aktów prawnych. Kiedy spojrzeć na pierwotną treść Ordynacji, widzimy wyraźnie, także teraz, choć Ordynacja obrosła różnymi regulacjami, że była ona od razu sklejką ustawy o zobowiązaniach podatkowych i Kodeksu postępowania administracyjnego. Nie ma może niczego złego w połączeniu dwóch aktów prawnych, natomiast zarzut jest tego rodzaju, że te przepisy powinny zostać wzajemnie merytorycznie powiązane. Powinno się dokonać takiego połączenia przepisów, żeby część dotycząca zobowiązań podatkowych nie zawierała tego, co znajduje się w postępowaniu podatkowym, a przecież znaczna większość przepisów o zobowiązaniach podatkowych to w istocie przepisy o charakterze proceduralnym. Nie dokonano żadnego kroku do przodu poza mechanicznym powiązaniem dwóch aktów prawnych i stworzeniem dodatkowych pojęć i zabiegów legislacyjnych łączących te dwa akty prawne. To była bardzo prymitywna metoda tworzenia aktu prawnego.

Wracam do tego, że brak jest myśli przewodniej w Ordynacji podatkowej. Co to oznacza w praktyce dla legislatora? Jeżeli nie wiemy, jak mamy coś zrobić, na jakich założeniach opiera się Ordynacja podatkowa, to nie umiemy za pomocą języka wyrazić myśli, która ma stać za daną regulacją prawną. Trzeba odpowiedzieć sobie na pytanie, co naprawdę chcemy uregulować, jaką funkcję ma pełnić dana regulacja prawna, bo inaczej nasz język nie tworzy przepisów w sposób klarowny. Konsekwencją wszystkich sytuacji, jakie towarzyszyły tworzeniu Ordynacji podatkowej, jest i to, że do dzisiaj mamy układ Ordynacji tylko w formie odrębnych planet, ale też Ordynacja jest dziwnie ułożona, gdyż np. uprzednie porozumienia cenowe znajdują się w części dotyczącej organów podatkowych. Tytuł mówi „Organy podatkowe”, a pod spodem są uprzednie porozumienia cenowe. Wszyscy państwo jesteście fachowcami w tej dziedzinie, wiecie, o czym mówię. Jeżeli tytuł jest sprzeczny z zawartością, to przestajemy to rozumieć. Z pewnością z legislacyjnego punktu widzenia tak być nie powinno, nie mówiąc o tym, że „Informacje podatkowe” to rozdział w dziale III i został tu wstawiony, więc musi być traktowany, jakby to były zobowiązania podatkowe. Jak informacje podatkowe można nazywać zobowiązaniami podatkowymi? To bardzo wyraziste błędy w Ordynacji podatkowej, których jest naprawdę wiele.

W konsekwencji mamy do czynienia z instytucjami, które są źle nazwane, które są niepoprawnie zdefiniowane, a czasami w ogóle nie mają definicji. Akt prawny ogólny, który ma zadania porządkowe, nie może być w taki sposób skonstruowany.

Pamiętajcie państwo, że jeszcze niedawno mieliśmy do czynienia z takim przepisem, który mówił o wstrzymaniu wykonania interpretacji podatkowych. To jest przykład tego, jak brak świa-

domości przedmiotu regulacji doprowadza do tego, iż tworzymy absurdalny język. Zmierzam do tego, żeby pokazać państwu za chwilę jakiś porządek. Nie mogę się też pogodzić z takimi instytucjami, jak np. wygasanie zobowiązań podatkowych, art. 59. Przecież wygasanie i powstawanie to kluczowa sprawa. Wygasanie zobowiązań podatkowych – zobowiązanie wygasa przez zapłatę i nagle odżywa, bo organ podatkowy wydaje decyzję. Kiedy organ podatkowy wydaje decyzję, to ono może odżyć w jakiś sposób, skoro raz wygasło? Dwa razy powstaje? To elementarne błędy logiczne, jak państwo widzicie.

Na stronie internetowej przedstawiłem swoje wystąpienie i państwo znają jego treść. Chociaż mam jeszcze kilka uwag, np. dotyczące dyscypliny pojęciowej, ale niektóre sprawy pominę. Proszę zwrócić uwagę na to. Podstawowe pojęcie Ordynacji podatkowej – „zobowiązanie podatkowe” – zostało zdefiniowane w art. 5 i ono w ogóle nie ma zastosowania w tejże Ordynacji podatkowej. Przeanalizowałem przepisy Ordynacji podatkowej i we wskazanych tutaj przepisach pojęcie „zobowiązania podatkowe” używane jest w znaczeniu nie tym zdefiniowanym w art. 5, tylko w znaczeniu kwoty należności podatkowej. Tworzy się zatem w ustawie definicję, która w założeniu ma obowiązywać dla danego aktu prawnego, ale ona w ogóle nie ma zastosowania. To samo dotyczy pojęcia „podatek”. Podatek został zdefiniowany w sensie doktrynalnym. Podatek jest to świadczenie publicznoprawne itd., ale w Ordynacji podatkowej jest używany inaczej – jako kwota, jako należność podatkowa. Brak dyscypliny pojęciowej razi mnie bardzo, chociaż wiem, że praktyka już się do tego przyzwyczaiła, jednak mnie to trudno w dalszym ciągu zaakceptować. Pojęcie „sposoby powstawania zobowiązań” jest używane do oznaczenia typów decyzji albo reżimu odpowiedzialności odsetkowej. Jednego lub drugiego, taką pełni rolę. Sposób powstawania zobowiązań wiąże się rzeczywiście z decyzjami ustalającymi i określającymi, a także z tym, jakie w konsekwencji płyną odsetki za zwłokę, ale to nie jest powstawanie zobowiązań, co pokażę państwu w toku wykładu.

Pominę, jak zaznaczałem, niektóre kwestie, które może przy tego typu prezentacji nie są takie ważne, więc wygłoszony tekst różnić się będzie od tego zawartego na stronie, pracowałem nad tym do ostatniej chwili. Chcę przejść teraz do kwestii, jaka formuła Ordynacji podatkowej jest pożądana. Nie będę przedłużać tej krytycznej części wystąpienia, bo przecież nie tylko ja, ale także państwo bardzo dużo na ten temat napisaliście.

Jaka powinna być Ordynacja podatkowa w przyszłości? Wychodzę z założenia, że działanie ludzkie jest celowe. Dotyczy to także stanowienia prawa. Prawo stanowimy zawsze po to, żeby osiągnąć jakiś rezultat, jakieś skutki. Takie założenie towarzyszyć ma tworzeniu nowej koncepcji Ordynacji podatkowej. Chcę tutaj odwołać się do tego, że ta celowość została podjęta w nauce prawa przez panią dr Iwonę Bogucką, która jest sędzią Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego i napisała książkę pt. *Funkcje prawa*, o pojęciach funkcji prawa. Funkcje prawa stały się po części inspiracją, doprowadziły do uporządkowania myślenia na ten temat, które zmierza do tego, aby przy przedsięwzięciach legislacyjnych posługiwać się podejściem funkcjonalnym, czyli ustalać najpierw, jaką

funkcję ma spełniać obowiązujące prawo, czyli dany akt prawny, część aktu prawnego, dana instytucja prawna, konkretny przepis. Przepisy powinny być tak formułowane, żeby spełniły tę funkcję. Nieodłącznym elementem tworzenia prawa staje się identyfikacja funkcji danego przepisu.

Chcę przy tym wyraźnie odciąć się od takiego interpretowania mojej wypowiedzi, co może się narzucać, jako podejścia funkcjonalnego w wykładni. Nie o to chodzi. Chodzi o tworzenie prawa w oparciu na założeniu funkcjonalnym, a nie o funkcjonalną wykładnię prawa. Gdyby przyjęto, że chodzi mi o funkcjonalną wykładnię prawa, mógłbym być bardzo mocno krytykowany, bo w prawie podatkowym podkreśla się językową wykładnię prawa jako wiodącą. Nie chodzi zatem o funkcjonalną wykładnię prawa, ale o funkcjonalne założenia dotyczące tworzenia przepisów. Nie jest to, w moim rozumieniu, preferencja dla wykładni funkcjonalnej, przeciwnie – chodzi o to, żeby na podstawie wykładni językowej bardzo łatwo dawało się ustalić, jakie funkcje pełni dana instytucja prawna. W gruncie rzeczy chodzi o to, żeby w następstwie tego wykładnia językowa była ściśle powiązana z wykładnią funkcjonalną.

Język i konstrukcja uprawnień i obowiązków powinny być w związku z tym podporządkowane funkcjom aktów prawnych, jako całości, i poszczególnym instytucjom prawnym.

Przechodzę teraz do tego, jakie funkcje pełnić ma Ordynacja podatkowa, jakie funkcje pełnić mają poszczególne grupy jej przepisów. Są to funkcje, które wydają się być wszystkim nam znane. Na co dzień je stosujemy. Są proste. Myślę, że w Ordynacji podatkowej powinny się sprawdzić te rozwiązania, które są proste, czytelne. W stosunkach prawnych mamy do czynienia generalnie na świecie, we wszystkich systemach prawnych, z powstawaniem stosunku prawnopodatkowego, z wymiarem zobowiązania podatkowego, z wykonywaniem stosunku prawnego i z kontrolą. Konsekwentnie trzeba przyjąć założenie, że każdy przepis ogólnego prawa podatkowego musi się mieścić w jednej z tych grup przepisów, a zatem musi pełnić jedną z tych funkcji, którym podporządkowane powinno być powstawanie, wymiar, wykonywanie i kontrola. Nie ma innych funkcji, działań, celów, skutków w prawie podatkowym. Mówię o generaliach. Jeżeli dokona się rozbioru tych funkcji na bardziej szczegółowe, to wszystkie one mogą się zmieścić w tych ogólnych założeniach. Tak to przebiega, taka jest realizacja stosunku prawnopodatkowego, że on w całości podlega kontroli, którą objęte jest powstawanie, wymiar i wykonywanie zobowiązań podatkowych.

Określmy teraz cele, jakie powinny mieć poszczególne grupy przepisów. Celem przepisów o powstawaniu obowiązku podatkowego ma być wskazanie, jak zawiązują się uprawnienia i obowiązki tworzące stosunek prawny, czyli tworzące tę więź między podatnikiem a organem podatkowym czy państwem, więź, która prowadzi w konsekwencji do stworzenia należności podatkowej. To są elementy konstrukcji podatku – podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, ulgi i zwolnienia podatkowe.

Celem przepisów o wymiarze, bo podatek trzeba zawsze wymierzyć, bo bez wymiaru nie przejdziemy do dalszego etapu, jest ustalenie, jak powinno nastąpić ujawnienie i stworzenie podstawy

do wykonywania zobowiązania, kto powinien to zrobić, w jaki sposób, jak sformalizować te działania wymiarowe, na kogo nałożyć obowiązki.

Wykonywanie zobowiązań to kwestia ustalenia, jak przenieść zobowiązania podatkowe od podatnika do wierzyciela podatkowego. Musimy też unormować kontrolę, która sprawdzi zgodność z prawem tych wszystkich działań dotyczących powstawania, wymiaru i wykonywania zobowiązań podatkowych.

Ta prosta formuła czterech części Ordynacji podatkowej ulega oczywiście rozbudowaniu, bo trzeba stworzyć systematykę wszystkich treści, z którymi mamy do czynienia w Ordynacji podatkowej obecnie, i przypisać poszczególne przepisy do odpowiednich funkcji. Przedstawiłem założenia założenia do skonstruowania klasyfikacji Ordynacji podatkowej, która utworzy wielostopniowy, logiczny podział przepisów według kryterium posiadania przez daną grupę wspólnej własności. Trzeba przestrzegać tego, żeby te części składowe ustawy cechowały logiczne i funkcjonalne powiązania zapewniające spójność aktu prawnego. Taka spójna architektura pozwoli na przyjęcie założenia racjonalności systematyzacyjnej legislatora i pozwoli na stosowanie wykładni systemowej oraz na uwzględnienie kontekstu merytorycznego, systemowego.

Spróbowałem rozbić trzy grupy przepisów i przybliżyć to, co będzie treścią powstawania stosunków prawnopodatkowych, a więc stworzyć architekturę tej części, która dotyczy powstawania zobowiązań podatkowych, aby była to podstawa do dalszej dyskusji. Na część dotyczącą powstawania zobowiązań podatkowych, stosunków prawnopodatkowych będzie się składała część ogólna, ale także część materialna. W języku naszej teorii prawa nie mówi się właściwie o powstawaniu zobowiązań w części dotyczącej materialnego prawa podatkowego. Gdyby państwo zechcieli spytać kiedyś w Niemczech, co oni rozumieją przez powstawanie zobowiązań podatkowych, to okaże się, że takich terminów jak powstawanie zobowiązań z mocy prawa i z mocy decyzji oni w ogóle nie rozumieją. Powiedzą, że powstawanie zobowiązań to jest to, co jest w materialnym prawie podatkowym, czyli te przepisy dotyczące podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania i stawki podatkowej. To jest treść prawa, która znajdując odzwierciedlenie w rzeczywistości, kreuje uprawnienia i obowiązki. Jest oczywiście też ogólne prawo podatkowe, w którym mowa jest o kategoriach obowiązku, zobowiązania podatkowego, zwrotu, straty, odpowiedzialności solidarnej, o prawach i obowiązkach następców prawnych i osób trzecich. To jest materialne prawo podatkowe dotyczące powstawania stosunku prawnego. Stosunek prawny musi się składać z elementów konstrukcyjnych podatku i przypisania poszczególnym podmiotom – podatnikowi obowiązku podatkowego, osobie trzeciej odpowiedzialności, następcy prawnemu odpowiedzialności. To jest powstawanie zobowiązania. Struktura Ordynacji podatkowej powinna ująć taką systematykę, taką strukturę.

Powinny też powstać przepisy dotyczące kontroli tej sfery regulacji, czyli trzeba badać, czy podatnicy rzeczywiście konkretne czynności podejmują. Trzeba zająć się, najogólniej rzecz biorąc, zdarzeniami faktycznymi prowadzącymi do opodatkowania.

Drugą grupę przepisów, czyli wymiar, trzeba by podzielić na wymiar pierwotny i wymiar wtórny. Ustawodawca przypisuje obowiązek pierwotnego wymiaru albo podatnikowi, albo organowi podatkowemu, albo płatnikowi. Nie ma innej możliwości. To są przepisy o wymiarze pierwotnym, które u nas nazywa się czasem powstawaniem zobowiązań z mocy decyzji, ale to jest konstrukcja, która mi zdecydowanie nie odpowiada. Uprawnienia i obowiązki na tym polegają, że ustawodawca mówi: albo ty będziesz wymierzał, albo będzie wymierzał organ podatkowy.

Krótko o wykonywaniu zobowiązań. Ta sfera regulacji polega na wskazaniu podmiotu wykonywania zobowiązań, określeniu zaległości podatkowych, wykonywaniu, ustaleniu terminu płatności i odsetek za zwłokę, opłaty prolongacyjnej. Proszę zwrócić uwagę, że to wszystko znajduje się obecnie w części dotyczącej zobowiązań podatkowych. Nie mówi się natomiast nic o wykonywaniu, a przecież to jest sfera wykonywania zobowiązania podatkowego. To także ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, wstrzymanie wykonania decyzji – tam to powinno być uregulowane i powinno być w taki sposób napisane, aby wyraźnie wskazywało, że odnosi się do realizacji stosunku prawnego, do pobierania należności od podatnika i przekazywania jej wierzycielowi. Nie powinno wskazywać na inne uwarunkowania. Musi też być czytelnie napisane.

Na przedstawieniu ogólnych założeń, tej ogólnej struktury pozwolę sobie zakończyć. Myślę, że jako punkt wyjścia do dyskusji to może wystarczyć. Mam nadzieję, że w dalszej części debaty będę mógł uzupełnić moje wystąpienie. Dziękuję bardzo.

II. ORDYNACJA PODATKOWA – POSTULATY PRAKTYKI

DR MACIEJ H. GRABOWSKI, PODSEKRETARZ STANU W MINISTERSTWIE
FINANSÓW

OBSZAR PRAKTYKI ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

Szanowni państwo. Temat dzisiejszej konferencji jest szczególnie ważny dla ministra finansów i dla Ministerstwa Finansów. Nawiązując do tytułu konferencji, można powiedzieć, że poprawa jakości i uproszczenia – to wszystko wymaga dyskusji.

Rozumiem, że celem tej sesji jest przywołanie praktyki i doświadczeń wpływających ze stosowania Ordynacji podatkowej, chciałbym jednak wyłamać się nieco z ram zadania przypisanego mi przez organizatorów i dlatego naświetlę szerzej mój punkt widzenia na omawiane zagadnienie. Postaram się także przedstawić ewolucję Ordynacji podatkowej w sposób, w jaki ją rozumiem. Należy pamiętać, że ta Ordynacja liczy sobie ponad piętnaście lat.

Moje wystąpienie rozpocznę jednak od stwierdzenia, że w niektórych rankingach, na przykład w rankingu *paying taxes*, pewne procedury wskazywane przez Ordynację nie są brane pod uwagę. Zmiany, jakie wprowadziliśmy w ostatnich latach i o których za chwilę powiem, w ogóle nie znalazły tam odzwierciedlenia. W moim przekonaniu były to zmiany, które dawały i dają nadal znacznie więcej uprawnień podatnikom niż miało to miejsce wcześniej.

Na początek chciałbym przypomnieć, w jakiej atmosferze w roku 1997 Ordynacja podatkowa wchodziła w życie. Pojawiały się wówczas głosy, że należy nadal pracować nad tym aktem prawnym i wstrzymać się z wprowadzeniem go w życie. Ostatecznie skończyło się w ten sposób, że Ordynacja zaczęła obowiązywać zgodnie z przyjętym planem. Moim zdaniem, była to decyzja słuszna. Uważam, że nie istnieje coś takiego, jak idealny akt prawny. Głosy krytyki, które dotyczyły Ordynacji, są częściowo usprawiedliwione, ale zmiany wówczas wprowadzone spowodowały, że jej kształt jest dziś lepszy od tego, jaki obowiązywał w roku 1997.

Chcę zwrócić uwagę, że Ordynacja podatkowa uchylała ustawę o zobowiązaniach podatkowych. Ten akt prawny miał bardzo ogólny charakter i dawał uprawnienia o charakterze blankietowym. Z tego względu trudno go nawet porównywać z obecną Ordynacją. Nadawał się on ewidentnie do zmiany, wymuszonej zresztą w pewien sposób przez efekty zachodzącej transformacji gospodarczej.

Zmiany, jakie wprowadzono do Ordynacji, szczególnie w pierwszym okresie jej obowiązywania, tj. w roku 2001 i 2003, miały charakter zmian korygujących. Miały one na celu usunięcie zauważonych luk oraz wiązały się z wykonaniem wyroków Trybunału Konstytucyjnego. Trzeba pamiętać o tych uwarunkowaniach.

Dwie duże zmiany w Ordynacji, które nastąpiły nieco później, tj. w roku 2005 i 2009, miały charakter zupełnie inny. Przebudowały one w znacznym stopniu relację podatnik – fiskus. Z jednej strony ograniczyły one ryzyko podatkowe, choćby ze względu na wprowadzenie instytucji interpretacji, a z drugiej strony uwzględniały postęp technologiczny i umożliwiły wykorzystanie nowych narzędzi, szczególnie tych, które posługują się technologią cyfrową.

Nie chciałbym przypominać wszystkich wprowadzonych zmian, ale wymienię tylko najważniejsze, jak procedura porozumień w sprawach cen transferowych, wstrzymanie wykonywania decyzji na czas sporu, prawo do złożenia korekty itd. To przykłady nowych rozwiązań. Zostały one implementowane i – moim zdaniem – sprawiły, iż zostało ograniczone ryzyko podatkowe podatnika oraz zmniejszyła się liczba sporów. Wyraźnie widać, że po 2009 roku liczba sporów z podatnikami znacznie zmalała.

Można powiedzieć, że mieliśmy do czynienia z ewolucją w obszarze Ordynacji podatkowej. Począwszy od aktu z 1997 roku, który był przede wszystkim nastawiony na pobór podatków w sposób formalistyczno-rygorystyczny, przesunęliśmy się w stronę relacji, które podkreślają i opierają się na współpracy fiskusa z podatnikiem.

W tej chwili chciałbym przejść do głównego tematu naszego dzisiejszego spotkania, tzn. do problematyki zmian w Ordynacji podatkowej. Po pierwsze, uważam, że należy zgodzić się z częścią diagnozy, która została postawiona, szczególnie w obszarze odnoszącym się do systematyki Ordynacji. Zgadzam się, że obecna systematyka nie sprzyja przejrzystości regulacji.

Realizacja zaproponowanego procesu podejścia kodeksowego, który wymaga pracy Komisji Kodyfikacyjnej, potrzebuje określonego czasu. Takich zadań nie należy poza tym wykonywać szybko i w pośpiechu. Moim zdaniem, potrzebujemy raczej lat niż tygodni lub miesięcy na przygotowanie takiego aktu prawnego, co jednak nie oznacza, że w tym czasie nie należy dokonywać zmian w obowiązującej obecnie Ordynacji podatkowej. Skutki zmian, o których jedynie wspomniałem, szczególnie tych, które weszły w życie w 2009 roku, pokazują, że ich wprowadzenie było potrzebne.

Chciałbym powiedzieć o kilku zmianach, których wprowadzenie do Ordynacji podatkowej będziemy proponować, nie czekając na wynik prac komisji kodyfikacyjnej. Wcześniej pozwolę sobie jednak po raz kolejny przypomnieć to, co według mnie jest osiągnięciem Ordynacji podatkowej, mimo że są zgłaszane pod jej adresem głosy krytyczne, kierowane do różnorodnych instytucji. Niewątpliwą wartością jest przebudowanie relacji pomiędzy podatnikiem a fiskusem w kierunku zwiększenia praw podatnika. Obecnie, głównie ze względu na postępujące procesy umiędzynarodowienia gospodarki i łatwego dostępu do różnych metod agresywnego planowania podatkowego, silniejsza powinna być ochrona interesów fiskusa. Integracja gospodarcza i globalizacja postępują, natomiast Ordynacja podatkowa nie przewiduje dość oczywistych instrumentów spotykanych w aktach prawnych tego typu obowiązujących w innych krajach europejskich. Mam na myśli m.in. klauzulę obejścia prawa podatkowego. Jak państwo wiecie, ta klauzula w Ordynacji

była, ale w następstwie wyroku Trybunału Konstytucyjnego została usunięta. Współczesne życie gospodarcze wyraźnie jednak pokazuje, że jakaś forma takiej klauzuli jest potrzebna. Sieć naszych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zastąpi braku takiej klauzuli w Ordynacji. Ministerstwo wykonało analizę, z której wynika, że praktycznie we wszystkich krajach w Europie funkcjonuje klauzula przeciwko obejściu prawa podatkowego. Tej klauzuli nie ma jedynie w Grecji, Hiszpanii, na Ukrainie i na Litwie.

Moim zdaniem wprowadzenie tej klauzuli miałooby przede wszystkim charakter prewencyjny. Liczymy, że przyczyniłaby się ona do ograniczenia stosowania metod agresywnego planowania podatkowego.

Jakie inne zmiany w Ordynacji należy wprowadzić bez oczekiwania na akt prawny, który mógłby powstać w efekcie prac kodyfikacyjnych? Na przykład mogłyby to być zmiany dotyczące pełnomocnictw. Wydaje się, że ta kwestia jest dość oczywista. Pełnomocnictwa wymagają kompleksowego uregulowania. Dostyc oczywistą sprawą jest także miejscowa właściwość organów podatkowych. Wskazane dwa zagadnienia to przykłady zmian, które powinny zostać wprowadzone w drodze nowelizacji do Ordynacji podatkowej.

Jeśli byłyby jakieś pytania lub wywiąże się dyskusja o poruszonych przeze mnie kwestiach, to pozostaję do dyspozycji uczestników konferencji. Dziękuję za uwagę.

TOMASZ MICHALIK, PRZEWODNICZĄCY KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW
PODATKOWYCH

OBSZAR PRAKTYKI DORADCÓW PODATKOWYCH

Szanowni państwo. Chcę przedstawić postulaty praktyków podatkowych. Taki temat został mi zadany i chciałbym odnieść się do niego w sposób bardzo praktyczny. Pozwolę sobie wskazać na kilka elementów w Ordynacji podatkowej, które charakteryzują relacje tworzone przez ten akt pomiędzy organami administracji podatkowej a podatnikiem. Zanim to uczynię, chciałbym jednak odnieść się do wcześniejszych wypowiedzi.

Podoba mi się sformułowanie, którym posłużył się pan profesor Dzwonkowski, kiedy mówił o układzie planetarnym. Ordynacja podatkowa jest swoistym układem planetarnym, w stosunku do którego mam obawy, że niektóre z jego planet weszły na kurs kolizyjny. Z tego punktu widzenia zmiana Ordynacji wydaje się absolutnie niezbędna. Podobnie określenie *patchwork* może charakteryzować Ordynację jako zbiór przepisów, które w momencie wprowadzenia miały sens i dał się zaobserwować zestaw logicznych związków pomiędzy nimi, ale w wyniku kolejnych modyfikacji te ich wzajemne relacje zostały gdzieś utracone.

Proszę państwa, wydaje się, że postulaty, które usłyszeliśmy, wynikające z konieczności zmian systematyki Ordynacji podatkowej, wiążą się bardzo mocno z praktycznymi aspektami działa-

nia. Wiążą się one ze zbędnym dualizmem pewnych rozwiązań zawartych w Ordynacji podatkowej i w przepisach o kontroli skarbowej. Moim zdaniem koncepcja kodyfikacji, która chyba nie została przyjęta zbyt entuzjastycznie, ma bardzo dużo plusów. Ja jednak chciałbym powiedzieć o czymś innym. Ordynacja podatkowa, o której mówimy jako o zbiorze przepisów tworzących zestaw obowiązków konstytuujących ramy związane z rozliczeniami podatkowymi, tworzy również zestaw praw o charakterze fundamentalnym, które regulują relacje pomiędzy podatnikami i organami administracji państwowej.

Pan profesor Rosati, zaczynając naszą konferencję, stwierdził, że państwo musi szanować podatnika, ponieważ to podatnik utrzymuje państwo. Ordynacja podatkowa to ten właśnie zbiór przepisów, w którym szacunek dla podatnika powinien wyrażać się w sposób szczególny. Ordynacja tworzy zbiór narzędzi i instrumentów, które mają chronić podatnika przed nadmierną władzą aparatu państwowego. Zadaniem Ordynacji jest zagwarantowanie podatnikowi zestawu praw, które pozwolą mu przebrnąć przez ewentualne spory z organami podatkowymi w sposób usystematyzowany. Ordynacja powinna zawierać zbiór rozwiązań, których zastosowanie niesie ze sobą jasne i oczywiste konsekwencje.

W dotychczasowej dyskusji pojawiało się pytanie, czy jesteśmy już gotowi do zmiany funkcji aparatu skarbowego? Moim zdaniem jesteśmy na pewno przygotowani do rozpoczęcia dyskusji na ten temat. Nie powinniśmy zapominać podczas tej dyskusji, że przepisy nakładają na podatnika cały zestaw funkcji publicznych. To podatnik oblicza podatki, to on wylicza wysokość składek, to na nim spoczywa zestaw wielu obowiązków i kosztów związanych z funkcjami, które tradycyjnie przynależą do sfery poboru podatków. W związku z powyższym podatnik ma pełne prawo, żeby być traktowany w sposób właściwy, powiedziałbym – partnerski. To, że państwo powinno szanować podatnika, jest zupełnie oczywiste.

Mimo że podatek jest świadczeniem przymusowym i jednostronnym, to w dojrzałym państwie demokratycznym, w państwie prawa podatnik może oczekiwać od państwa spełniania podstawowych funkcji, które państwo jest zobowiązane wypełniać w stosunku do obywatela. Podatnik ma prawo do dobrej legislacji i do tego, aby w urzędzie skarbowym, tj. jednostce administracji podatkowej, być traktowanym jako osoba, która chce się rozliczyć w sposób poprawny, a nie jako natręt i ktoś z zasady nieuczciwy. Podatnik zasługuje na poważne potraktowanie.

Abstrahując nieco od dyskusji na temat nowej koncepcji Ordynacji podatkowej, chciałbym zwrócić państwa uwagę na kilka praktycznych obszarów, które tworzą rzeczywiste problemy i trudności dostrzegane z punktu widzenia podatników i dzięki wiedzy, jaką na temat problemów podatników mają doradcy podatkowi.

Wiele mówiono o interpretacjach podatkowych. Przyznam, że jestem przeciwnikiem interpretacji podatkowych, ale skoro już istnieją, to powinniśmy mieć do nich regulacje i przepisy, które w sposób konsekwentny określają, jak interpretacje powinny być stosowane i w jaki sposób podatnicy powinni postępować w związku z tymi interpretacjami.

Typowym przykładem rozwiązania, które jest niewłaściwe, jeśli chodzi o ogólne interpretacje, jest przepis, który tworzy furtkę blokującą możliwość ich wydawania. Mam na myśli przepis mówiący, że interpretację ogólną wydaje się, jeśli w chwili złożenia wniosku nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrolne lub odwoławcze. Ta regulacja może prowadzić do sytuacji, w której interpretacje ogólne przestaną być wydawane. Można bowiem przyjąć takie założenie robocze, iż zawsze toczy się jakieś postępowanie kontrolne, odwoławcze lub podatkowe, które może być objęte zakresem potencjalnej interpretacji ogólnej. Jak doskonale wiemy, interpretacje ogólne są ważnym instrumentem. Można powiedzieć, że nawet bardzo istotnym, a świadczy o tym pewien charakterystyczny przykład, chyba dobrze znany wszystkim, którzy interesują się prawem podatkowym. Chodzi o kwestię opodatkowania premii pieniężnych i ogromną dyskusję, która toczyła się przez lata na temat tego, czy tzw. premie pieniężne powinny być traktowane jako odpłatność za usługę, jako rabaty, czy też jako nic istotnego z punktu widzenia opodatkowania podatkiem VAT. I co się wydarzyło? Jeszcze w grudniu 2004 roku Minister Finansów wydał bardzo ciekawą interpretację ogólną, która przewidywała, że premie pieniężne są płatnością z tytułu usług, oczywiście z konieczności upraszczam sprawę. Następnie pojawiła się duża ilość interpretacji indywidualnych, które potwierdzały stanowisko Ministerstwa Finansów. Później pojawiły się natomiast wyroki sądów administracyjnych, w których dosyć jednoznacznie negatywnie został oceniony pogląd prezentowany w interpretacjach indywidualnych i w interpretacji ogólnej. Podatnicy znaleźli się w przedziwnej sytuacji. Z jednej strony była bowiem interpretacja ogólna, zgodnie z którą czynność jest usługą, są interpretacje indywidualne, które mówią dokładnie to samo, z drugiej strony pojawiła się utrwalona kilkunastoma wyrokami linia orzecznictwa sądów administracyjnych, która twierdzi coś zupełnie przeciwnego. To sprawiało, że podatnik mógł, w istocie rzeczy, samodzielnie wybrać preferowaną przezeń konsekwencję podatkową. Jeśli wystąpi do Ministerstwa Finansów, to najprawdopodobniej otrzyma interpretację indywidualną, zgodnie z którą czynność jest usługą. Może jednak narażać się na spór z organem podatkowym, trafić do sądu administracyjnego i spodziewać się, z dużą dozą pewności, że sąd administracyjny powie coś zupełnie innego niż twierdzi Ministerstwo Finansów. W praktyce oznacza to, że podatnicy zostali postawieni przed paradoksalnym wyborem: postępujemy zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów czy dopasowujemy się do orzecznictwa sądów administracyjnych. Czego podatnik by nie wybrał, zawsze narażał się na to, że stanie się stroną w sporze.

Ten problem został rozwiązany dopiero całkiem niedawno. Minister Finansów wydał pod koniec roku 2012 kolejną interpretację, w której dostosował swoje stanowisko do linii orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego. Jednak w dalszym ciągu, co stanowi kolejny paradoks, w obrocie prawnym istnieje zestaw interpretacji indywidualnych, które mówią coś zupełnie innego. Nadal mamy więc do czynienia z niejasną relacją pomiędzy interpretacją ogólną a interpretacjami indywidualnymi. Relacja pozostaje niejasna w tym sensie, że nie jest sprecyzowana

w Ordynacji podatkowej. Aktualnie interpretacje indywidualne są w ogromnej mierze sprzeczne z interpretacją ogólną. Co to oznacza w praktyce? Oznacza, że podatnicy często nie wiedzą, jak powinni się zachować. Rozwiązanie tego problemu wymaga podjęcia działania legislacyjnego. Prawdopodobnie, najrozsądniejszym rozwiązaniem byłaby weryfikacja interpretacji indywidualnych wydanych w określonym czasie.

Inne zagadnienie, związane z interpretacjami indywidualnymi, które tworzy poważne praktyczne trudności, stanowi kwestia tzw. mocy ochronnej interpretacji. Interpretacja indywidualna, co do zasady, wystawiona na wniosek podatnika pełni funkcję ochronną dla tego konkretnego podatnika. W odniesieniu do podatków, które nie mają charakteru transakcyjnego, to rozwiązanie jest właściwe. Jednak w sytuacji, kiedy interpretacja odnosi się do kwalifikacji transakcji, do kwalifikacji czynności, co jest typową sytuacją w przypadku podatku od towarów i usług, nie ma żadnego powodu, dla którego interpretacja nie powinna mieć tej samej mocy dla obydwu stron transakcji. Tymczasem wielokrotnie, w praktyce podatników zdarzało się, że organy podatkowe, akceptując interpretację wydaną dla sprzedawcy lub usługodawcy, odmawiały zastosowania konsekwencji płynących z interpretacji, a więc nawet nie z samej interpretacji, dla drugiej strony transakcji. Usługodawca mógł daną czynność uznać za usługę, bo tak mówiła wydana dla niego interpretacja, ale urząd skarbowy, który kontrolował usługobiorcę, uznając, że nie chroni ona usługobiorcy, nie wyciągał płynących z niej konsekwencji dla drugiej strony transakcji. Takie przypadki zdarzały się bardzo często. Typowym przykładem są wspomniane wcześniej premie pieniężne. W ich wypadku opisane sytuacje zdarzały się bardzo często. Jest to zresztą typowy przykład na niemal wszystkie błędy popełnione w związku z interpretacjami.

Chciałbym jeszcze przedstawić dwa przykłady rozwiązań, których wprowadzenie wydaje się potrzebne. Ciężar dowodu spoczywa na organie podatkowym. Na pierwszy rzut oka sprawa jest oczywista. Praktyka jednak pokazuje, że brak takiego zapisu wprost w Ordynacji podatkowej prowadzi do sytuacji, w których organy kontroli skarbowej nie zawsze przyjmują tę zasadę jako rządzącą każdym prowadzonym postępowaniem.

W związku z koniecznością wprowadzenia przejrzystości, transparentności w relacjach organ kontroli–podatnik rozsądne byłoby wprowadzenie takiej zmiany art. 200 Ordynacji podatkowej, z której wynikałoby jednoznacznie, że przed wydaniem decyzji organ podatkowy nie tylko wyznacza stronie termin do wypowiedzenia się w sprawie, ale także przedstawia ocenę prawną. Pozwoli to stronie postępowania przygotować się do dalszych etapów procesu kontrolnego. Leży to, w gruncie rzeczy, w interesie wszystkich stron postępowania. Zakładamy bowiem, że dalsze etapy postępowania nastąpią.

Ostatnia kwestia, do której chciałbym się odnieść, również dotyczy spraw bardzo praktycznych. Często dochodzi do sporów na tle zawieszenia terminu biegu przedawnienia. Moim zdaniem, patrząc na sytuację z punktu widzenia realizacji uprawnień podatnika, powinien on być

uprawniony do tego, by w przypadku zawieszenia biegu terminu przedawnienia przysługiwało mu zażalenie na wydane postanowienie w tej sprawie. Wydaje się, że to całkiem drobna rzecz, ale w wielu sytuacjach urasta ona do rangi wielkiego problemu, którego w ogóle mogłoby nie być.

Ordynacja podatkowa to tylko jeden z elementów, które powinny regulować relacje pomiędzy organem państwa i obywatelem, ale niewątpliwie ma ona kluczowe znaczenie dla tych relacji. Dziękuję bardzo.

ROBERT PASTERNAK, PRZEWODNICZĄCY GRUPY „OGÓLNE PRAWO PODATKOWE”
RADY PODATKOWEJ POLSKIEJ KONFEDERACJI PRACODAWCÓW PRYWATNYCH
LEWIATAN

OBSZAR PRAKTYKI PRACODAWCÓW

Szanowni państwo. Jestem przewodniczącym stosunkowo małej grupy w Radzie Podatkowej PKPP Lewiatan, która zajmuje się prawem podatkowym w wymiarze ogólnym. Nasze zainteresowanie tą tematyką, jako przedstawicieli pracodawców, nie ogranicza się jedynie do Ordynacji podatkowej. Moje wystąpienie, mimo że skupione przede wszystkim na tym dokumencie, obejmie kilku problemów, które mogłyby znaleźć się w jego treści, lub ewentualnie można by się w ich kontekście zastanowić, czy w procesie tworzenia prawa nie zmienić jednocześnie innych uregulowań.

Jako przedstawiciel organizacji pracodawców pozwolę sobie przypomnieć kilka podstawowych, bardzo oczywistych zasad, które powinny być stale w pamięci podczas procesu tworzenia i zmieniania prawa. Te zasady wydają się oczywiste, a w praktyce dla podatników są niezbędne, żeby prawo podatkowe było skutecznie stosowane i egzekwowane.

Chcielibyśmy, aby prawo podatkowe było jasne i zrozumiałe dla wszystkich, nie tylko dla nas, ale również dla sądów i organów podatkowych. Chcielibyśmy także, żeby prawo podatkowe nie utrudniało prowadzenia działalności gospodarczej i nie zwiększało jej kosztów. Chcielibyśmy, aby te przepisy prawa, które sprawdziły się w praktyce, pozostały i były nadal stosowane. To bardzo istotna sprawa. Zależy nam, żeby nie wprowadzono nowych instytucji bez głębszego przemyślenia lub tylko po to, żeby zastąpić stare, które się już sprawdziły.

Każdego roku PKPP Lewiatan publikuje opracowanie, które nazywa się czarną listą barier. W ramach tej listy prezentujemy także bariery podatkowe oraz te, które dotyczą Ordynacji podatkowej. Osoby zainteresowane zapraszam na naszą stronę internetową.

Przejdę do przedstawienia kilku praktycznych spraw, na których chciałbym skupić państwa uwagę w trakcie mojego wystąpienia.

Jakie zmiany proponujemy wprowadzić do Ordynacji podatkowej? Była już dziś mowa o tym, że Ordynacja podatkowa w wyniku ewolucji buduje, w większej mierze niż to miało miejsce na początku, zaufanie pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. To jest prawda. Ordynacja

jest niewiele młodsza niż moje doświadczenie w zakresie stosowania prawa podatkowego i muszę stwierdzić na podstawie doświadczeń w postępowaniach podatkowych, że nastąpiła olbrzymia zmiana w tym obszarze. Ewolucja przebiegała od podejścia do podatnika w sposób bardzo negatywny do podejścia jeszcze nie partnerskiego, ale przyznającego podatnikowi nieco więcej praw, niż posiadał pierwotnie.

Naszym zdaniem dokonana ewolucja nie jest wystarczająca. W związku z tym chcielibyśmy zgłosić postulat, aby do Ordynacji podatkowej, być może zamiast klauzuli obejścia prawa, wpisać klauzulę, która stanowiłaby w sposób wyraźny, że wszelkie wątpliwości rozstrzyga się na korzyść podatnika. Może w tym momencie nieco przejawiam problem, ale moim zdaniem generalna postawa i podejście organów podatkowych jest przeciwne temu, co zaproponowałem. Wobec podatnika dominuje nieufność. Z ust pana przewodniczącego padł argument za tym, aby wprowadzić przepis dotyczący ciężaru w prowadzonym postępowaniu dowodowym. Miałby on spoczywać na organie podatkowym. Bardzo popieramy ten pomysł. Zarówno praktyka życia codziennego, jak i orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego pokazują, że w zależności od postępowania stanowiska potrafią być skrajnie różne. W jednym przypadku to na organie prowadzącym postępowanie podatkowe spoczywa ciężar dowodu, a w drugim to podatnik odpowiada za przeprowadzenie postępowania podatkowego i udowodnienie tego, co zamierza wykazać. Organ podatkowy zachowuje bierność i beczynnie siedzi, czekając na efekty prac podatnika.

Jeśli chodzi o zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, to mamy w tej sprawie propozycję konkretnego brzmienia tych przepisów. Tego rodzaju zasady można tworzyć albo w sposób negatywny, albo w sposób pozytywny. Sposób negatywny oznacza, że podatnikowi przyznaje się w rzeczywistości mniej praw lub twierdzi się, że pewnych wątpliwości nie można rozstrzygać na korzyść podatnika. Pozytywny sposób tworzenia tych zasad daje podatnikom więcej praw. Dlatego proponujemy, żeby zostały one stworzone w sposób pozytywny. Generalnie wszystko odnosi się do dwóch kwestii. Pierwsza z nich, to postępowanie podatkowe jako takie oraz postępowanie dowodowe w ramach tego postępowania podatkowego. Nad drugą kwestią można się zastanawiać, czy taka zasada powinna zostać zapisana. Chodzi o aspekt dotyczący wykładni prawa podatkowego. Padały na tej sali przykłady świadczące o tym, że wykładnia prawa podatkowego jest nie tylko różna, jeśli chodzi o organ i o podatnika, ale różni się także, jeśli chodzi o decyzje tych samych organów, lecz podejmowane przez różne izby lub w relacjach pomiędzy organami podatnika i sądami. Niezbędne wydaje się uregulowanie tej kwestii w Ordynacji podatkowej.

Jeśli chodzi o postępowanie podatkowe, to powinno zostać zapisane, że jakiegokolwiek niejasności lub wątpliwości rozstrzyga się na korzyść podatnika. Mam na myśli wątpliwości dotyczące stanu faktycznego. Jeżeli natomiast weźmiemy pod uwagę wykładnię przepisów prawa, to osobiście jestem zwolennikiem wykładni literalnej. Każdy podatnik przeczyta przepis i go zrozumie, zanim

go zastosuje. Oznacza to, że podatnicy są zdecydowanymi zwolennikami wykładni literalnej. Daje ona pewność, że to, co jest napisane, będzie stosowane. W praktyce bywa jednak bardzo różnie.

W ostatnim czasie moim ulubionym przykładem są przepisy dotyczące nadpłaty, tego czym w rzeczywistości jest nadpłata i kiedy mamy z nią do czynienia. Okazało się, że nadpłata może nie wystąpić, pomimo iż zgodnie z przepisami powinna wystąpić, jeżeli w ciężar podatku zostało to przerzucone, o czym dalej już ustawa nie mówi. Kiedy ciężar został przerzucony dalej, jak to udowodniać, o tym w przepisach nie ma mowy. W związku z tym, pierwsza uwaga odnosząca się do wykładni literalnej byłaby następująca: jeśli wykładnia jest jednoznaczna i korzystna dla podatnika, to nie można jej zmieniać. Należy ją zmienić jedynie w sytuacji, w której mogłaby doprowadzić do absurdu. Druga uwaga odnosi się do sposobu interpretacji przepisów prawa przez organa podatkowe. Jeżeli istnieje jakakolwiek wątpliwość, to nie można jej tłumaczyć na niekorzyść podatnika. Zawsze należy ją interpretować z korzyścią dla podatników. Moim zdaniem te spostrzeżenia bardzo dobrze wpisują się w tezy, które zostały przedstawione przed moją prezentacją. Mam na myśli kwestię budowy zaufania i tworzenia równoprawnych stosunków.

Chciałbym zauważyć, że nie jest prawdą, iż przyjęcie którejś z wymienionych zasad spowodowałyby nagle nieuprawnioną przewagę podatnika w relacjach z organami podatkowymi. Jedynym skutkiem wprowadzenia zmian byłoby to, że wystąpiłby większy ekwiwalent praw i obowiązków po obydwu zainteresowanych stronach. Stałoby się tak dlatego, że przepisy muszą być egzekwowane. Wprowadzenie wspomnianej zasady miałoby również takie znaczenie, że pomyślano by trzy razy, zanim sformułowano by i wprowadzono przepis prawa materialnego. Zastanawiano by się, czy podatnicy zrozumieją treść przepisu, czy jego postanowienia są wystarczająco jasno sformułowane. Dzięki temu jakość stanowionego prawa byłaby o wiele lepsza, niż jest obecnie.

Druga sprawa, o której chcę powiedzieć, ma charakter bardziej ogólny i stanowiła już przedmiot wcześniejszych wystąpień, dlatego wypowiem się krótko na ten temat. Jako prawnik potrafię to zrozumieć, ale jako podatnik wydający pieniądze mam wątpliwości. Czy naprawdę jest nam potrzebny dualizm w zakresie orzekania, w zakresie kontroli? Czy państwo potrzebuje dwóch organów, które w dużej mierze wykonują te same czynności? Czy nie można zlikwidować tego dualizmu, przyznając kompetencje tylko jednemu organowi, nawet gdyby doszło w jakiś sposób do połączenia istniejących obecnie organów? Ten postulat jest zgłaszany przez Polską Konfederację Pracodawców Prywatnych Lewiatan od wielu lat. Podnosimy konieczność rozważenia, czy dualizm istniejący w obecnym stanie faktycznym i prawnym jest potrzebny.

Po latach praktyki w prawie podatkowym jedno wiem na pewno. Moim zdaniem interpretacja prawa podatkowego nie stanowi wyzwania. O wiele większym wyzwaniem jest tworzenie prawa podatkowego w taki sposób, żeby mogło ono efektywnie funkcjonować i być jasne i oczywiste dla podatników. Bardzo trudno jest mówić o niektórych typowych aspektach poszczególnych przepisów, ponieważ nie tylko organy podatkowe nie zgadzają się z podatnikami. Bardzo często

podatnicy nie zgadzają się sami ze sobą w kwestii rozumienia tych samych przepisów. Chciałbym odwołać się w tym miejscu do jednego z przykładów przywołanych przez PKPP Lewiatan. Niektórzy praktycy mogą się z nim nie zgodzić, ale bierze się on rzeczywiście ze sposobu stosowania obowiązujących przepisów. Jednym z wielkich osiągnięć, które przyniosła ewolucja Ordynacji podatkowej, jest to, że decyzje nie podlegają rygorowi natychmiastowej wykonalności. Pojawił się jednak praktyczny aspekt tego zjawiska. Mimo że decyzja nie jest natychmiast wykonalna, to jednak nasuwa się pytanie, czy organ podatkowy nie może w jakiś sposób nadać tej decyzji charakteru wymagalnego, choćby – jak pokazują przykłady – przez potrącenie potencjalnej zaległości podatkowej z nadpłatą? Prosilibyśmy o rozważenie, czy istnieje możliwość wyłączenia takiego uregulowania z obowiązujących przepisów?

W kwestiach dotyczących przedawnienia wypowiem się bardzo krótko. Ten dział przepisów ewoluuje. Z reguły następuje jego rozbudowa, co skutkuje tym, że jest coraz więcej wyłączeń, kiedy przedawnienie może nastąpić. Sprawa albo nie rozpoczyna biegu, albo jest zawieszona, albo przerwana, a sformułowania użyte w przepisach są zwykle niejasne dla podatników. Sugerowalibyśmy nowe spojrzenie na to zagadnienie oraz podjęcie próby ograniczenia ilości istniejących wyłączeń, a przynajmniej stworzenie przepisów, które byłyby jasne i oczywiste.

Od samego początku walczyliśmy z jednym przepisem, który jest wymieniony w art. 70 § 6 pkt 1. Nie wykluczając potrzeby zawieszenia biegu przedawnienia w pewnych sytuacjach, uważamy, że ten przepis, pomimo ubiegłorocznego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, nie jest dobrym przepisem. Daje on zbyt wiele uprawnień, które mogą być stosowane w sposób zbyt generalny przez organa podatkowe. Często jest on stosowany w sposób bezzasadny.

Chciałbym jeszcze poruszyć dwie kwestie, które nie znajdują się w Ordynacji podatkowej. Prawdopodobnie nawet nie powinny się w niej znaleźć. Zapoznałem się treścią referatu na temat egzekucji i tego, co z zasad egzekucji powinno znaleźć się Ordynacji podatkowej i zgadzam się z przedstawionymi w nim tezami, ale chciałbym odnieść się do dwóch praktycznych kwestii, z którymi podatnicy spotykają się na co dzień. W chwili obecnej występuje potrzeba takiego działania organu, które pozwoli na uchylenie jego wcześniejszych decyzji dotyczących zabezpieczeń. Podatnik jest pozbawiony aktywnego prawa, na podstawie którego mógłby spowodować np. wykreślenie hipotek w sytuacji, gdy zniknie podstawa dla zabezpieczenia. I druga sprawa, w której chodzi o brak wyraźnego przepisu, bynajmniej nie w Ordynacji podatkowej, który mówiłby o tym, że podatnikowi przysługuje odszkodowanie. Pomijam w tej sprawie kwestię praktyki sądowej, bo ona także bywa różna. Uważam, że powinien istnieć przepis przyznający podatnikowi prawo do odszkodowania za każdą decyzję, która została wydana niezgodnie z prawem. Przy czym nie jest rzeczą ważną, czy naruszenie prawa miało charakter rażący, czy też takiego charakteru nie miało. Nie ma także znaczenia, czy wydana decyzja miała ostateczny charakter. Podatnikowi powinno przysługiwać odszkodowanie w pełnej wysokości. Praktycy wiedzą, że

sądy w takich sprawach rozstrzygały dotychczas różnie. Nawet jeśli dało się zaobserwować pozytywną tendencję w orzecznictwie dotyczącym tego problemu, to po kilku latach mogła ona nagle, przy okazji orzekania w jakiejś wielkiej sprawie, po prostu zniknąć.

Wracając jeszcze do kwestii zasady, o której wpisanie do Ordynacji podatkowej wnoszę, nieważne, czy jeszcze w tej starej, czy już w zupełnie nowej. Gdybyście państwo chcieli pogłębić znajomość tego tematu, gorąco polecam doskonałą monografię na ten temat, autorstwa dr. Mariańskiego. Nie będąc samemu przekonany co do konieczności wprowadzenia tej zasady, po przeczytaniu monografii doszedłem do wniosku, że jednak warto ją wprowadzić, zwłaszcza gdy uwzględni się wiele orzeczeń, które poszły w innym kierunku niż powinny. Dziękuję bardzo.

III. ORDYNACJA PODATKOWA – POSTULATY DOKTRYNY

PROF. DR HAB. HANNA LITWIŃCZUK, UNIWERSYTET WARSZAWSKI

KLAUZULA OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO

Temat, którym mam się zająć, jest w pewnym sensie pobocznym wątkiem rozważanej tu problematyki przebudowy Ordynacji podatkowej. Organizatorzy zaproponowali taki temat, w związku z tym postaram się przedstawić go jak najlepiej.

Swoje wystąpienie zacznę od przypomnienia, że w demokratycznym państwie prawa obowiązuje zasada wolności unikania opodatkowania w tym sensie, że każdy ma prawo tak kształtować okoliczności faktyczne, aby nie stanowiły one urzeczywistnienia się normatywnego stanu faktycznego, z którym ustawa wiąże opodatkowanie. Innymi słowy, planowanie podatkowe polegające na dokonaniu pewnych wyborów w zakresie kształtowania struktury transakcji, wyboru czynności prawnych, jest praktyką jak najbardziej legalną. Jednak unikanie opodatkowania przez nadużycie możliwości kształtowania stosunku prawnego stanowi przekroczenie granic wolności unikania opodatkowania. Tam, gdzie mamy do czynienia z przekroczeniem granic wolności unikania opodatkowania, pojawia się zjawisko, które określane jest różnymi terminami, jako obejście prawa podatkowego, obejście podatku, nadużycie prawa podatkowego, unikanie opodatkowania w sensie przekroczenia granic wolności unikania opodatkowania. Jeśli chodzi o obejście prawa podatkowego, jest to terminologia tradycyjna, natomiast nadużycie prawa podatkowego czy unikanie opodatkowania jest to terminologia bardziej współczesna, bardziej adekwatna do terminologii anglojęzycznej. Przewaga terminologii współczesnej może być dostrzeżona w tym, że w ten sposób unikamy skojarzeń z cywilistycznym obejściem prawa.

Nie chciałabym jednak się koncentrować na kwestiach terminologicznych, chociaż uważam, że są one bardzo istotne. Punkt ciężkości chciałabym przenieść na problemy identyfikowania zjawiska, bez względu na to, czy je nazwiemy nadużyciem czy obejściem prawa podatkowego. Wydaje mi się, że tak naprawdę mamy na myśli jedno zjawisko, tylko jest ono opisywane z różnych punktów widzenia.

Jakie cechy współcześnie uznaje się za te, które pozwalają zidentyfikować to zjawisko? Pierwsza cecha to sztuczne ukształtowanie struktury transakcji przez podatnika. Druga cecha – takie ukształtowanie struktury transakcji ma na celu uniknięcie opodatkowania i doprowadzenie tym samym do korzyści podatkowej. Trzecia cecha – przyznanie korzyści podatkowej w takich okolicznościach jest sprzeczne z celem przepisu podatkowego lub – jak niektórzy określają – z duchem ustawy podatkowej. Wreszcie ostatnia cecha, a właściwie konsekwencja, to następuje takie przedefiniowanie transakcji dokonanych przez podatnika, aby odtworzyć sytuację, która istnia-

łaby, gdyby nie ukształtowano struktury transakcji i zastosowanie normy skutku wynikającej z normy podatkowej właśnie do takiej sytuacji. Mówiąc w uproszczeniu, chodzi o zastosowanie skutków podatkowych adekwatnych do ekonomicznej treści transakcji.

Jakie są współcześnie środki przeciwdziałania temu zjawisku? Jeśli chodzi o prawo wewnętrzne, to przede wszystkim jest to ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania, normy szczególne przeciwko pewnym zidentyfikowanym obszarom unikania opodatkowania i doktryny orzecznicze. Natomiast na płaszczyźnie prawa międzynarodowego są to specjalne postanowienia umów podatkowych. Obecnie mamy dość bogate doświadczenia w zakresie identyfikowania, a może bardziej problemów identyfikowania zjawiska bez względu na to, czy je nazwiemy obejściem czy nadużyciem prawa podatkowego. Mamy również bogate doświadczenie, jeśli chodzi o środki przeciwdziałania.

Możemy też postawić pewne tezy, oczywiście niektóre dyskusyjne. Pierwsza teza, jaką bym postawiła, jest następująca: nie ma systemu podatkowego, który byłby odporny na zjawisko unikania opodatkowania. Po drugie, ogólna norma jest tylko jedną z metod walki z tym zjawiskiem, ale w wielu wypadkach metodą jedynie skuteczną. Trzecia teza – jeżeli w systemie prawnym nie ma ogólnej normy przeciwko unikaniu opodatkowania, w sposób naturalny i oczywisty ten obszar wypełniają doktryny orzecznicze, czyli orzecznictwo sądów. Po czwarte, funkcjonowanie orzeczniczej doktryny obejścia prawa czy nadużycia prawa podatkowego budzi wątpliwości w systemie prawa stanowionego z uwagi właśnie na brak podstawy prawnej. Doktryny orzecznicze nie mają jakiejś wyższości nad ogólną normą, o czym świadczy fakt, że w takich państwach jak Stany Zjednoczone czy Wielka Brytania powstały próby – akurat w Stanach Zjednoczonych już urzeczywistnione – nadania tym doktrynom orzeczniczym przeciwko unikaniu opodatkowania formy normatywnej. Jeśli w danym systemie już jest taka ogólna norma, to trzeba być świadomym także ryzyka niewłaściwego jej zastosowania przez organy podatkowe czy nadużycia jej stosowania, stąd jej wprowadzeniu powinny towarzyszyć pewne rozwiązania proceduralne minimalizujące to ryzyko.

Jak wygląda obecnie sytuacja w Polsce? Jak wiemy, ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania została wyeliminowana z porządku prawnego na skutek uznania jej niekonstytucyjności, w związku z tym ten obszar wypełniło orzecznictwo sądów. Próbując dokonać pewnej oceny tego stanu, niewątpliwie należy przyznać, że sędziowie mają niezwykle trudne zadanie, ale jednocześnie trzeba powiedzieć, że z punktu widzenia zasady pewności prawa orzecznictwo odznacza się tymi samymi wadami, jak ogólność czy brak precyzji w identyfikowaniu zjawiska obejścia prawa, czyli tak naprawdę ma te same wady, z powodu których ogólna norma została uznana za niekonstytucyjną. Czy zatem mamy się zajmować obecnie tą problematyką? Pewnie tak, było to już sugerowane przez pana ministra Grabowskiego, że ta norma jest właściwie już tuż. Zagadnienie to jest więc jak najbardziej aktualne.

Chciałabym zwrócić jeszcze uwagę na coś innego – dlatego obecna sytuacja spowodowała, że zaczynamy się tą problematyką interesować bardziej niż kilka lat temu. Zmieniła się bowiem sytuacja międzynarodowa, jeśli chodzi o podatki. Obecnie jest bardzo głęboka świadomość, że unikanie opodatkowania przybrało charakter transgraniczny, charakter międzynarodowy. Występuje ono w formie międzynarodowych struktur optymalizacyjnych i w związku z tym, że nastąpiła globalizacja zjawiska unikania opodatkowania, konieczne jest globalne podejście do zwalczania tego zjawiska. Świadczą o tym chociażby takie dokumenty jak rezolucja Parlamentu Europejskiego z 2011 roku, w której m.in. podano pewne szacunki, ile dochodów tracą poszczególne państwa z powodu różnych form ucieczki przed podatkiem, także raport OECD z tego samego roku w sprawie rozwiązywania problemu agresywnego planowania podatkowego, raport OECD z 2012 roku zatytułowany *Hybrid Mismatch Arrangements* poświęcony zjawisku określanemu mianem tax-arbitraż, polegającemu na wykorzystaniu różnic w systemach prawnych dwóch państw w celu osiągnięcia korzyści podatkowej najczęściej polegającej na podwójnym odliczeniu lub podwójnym nieopodatkowaniu. Wreszcie ostatnie, najnowsze działania podjęte przez Unię Europejską – w grudniu 2012 roku Komisja Europejska przyjęła komunikat w sprawie zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. W tym komunikacie przedstawiono plan działania i dwie ważne rekomendacje, w tym jedną zatytułowaną *W sprawie agresywnego planowania podatkowego*.

Jak mogą się państwo zorientować z tytułów tych raportów i podanych dokumentów, obok znanych nam już terminów, jak unikanie opodatkowania, obejście, nadużycie, pojawia się ściśle związany z nimi termin „agresywne planowanie podatkowe”. Właśnie jedna z tych rekomendacji Komisji Europejskiej z 6 grudnia 2012 roku dotyczy agresywnego planowania podatkowego. W rekomendacji tej Komisja definiuje to pojęcie oraz kładzie nacisk na globalny, międzynarodowy charakter unikania opodatkowania, wskazuje na konieczność wspólnego podejścia do tego problemu i proponuje dwa środki: jeden z nich to środek z zakresu prawa międzynarodowego, a mianowicie rekomenduje państwom członkowskim, aby włączyły do zawartych między nimi umów o unikaniu podwójnego opodatkowania postanowienia, których celem jest uniemożliwienie tzw. podwójnego opodatkowania. Drugi środek, jaki proponuje Komisja, dotyczący już ustawodawstw wewnętrznych, to rekomendacja dla państw członkowskich wprowadzenia ogólnej normy o ujednoczonej treści przeciwko unikaniu opodatkowania. Konkretnie w tej rekomendacji proponuje treść ogólnej normy.

Kilka zdań chciałabym poświęcić tej rekomendacji, a właściwie zaproponowanej przez Komisję treści normy ogólnej. Uważam, że jest ona zdecydowanie lepsza niż ta, którą zaproponowano w dyrektywie CCTB. To, na co zwróciłam uwagę, to fakt, że oprócz ogólnej treści normy Komisja podjęła się definicji każdego istotnego elementu składającego się na tę treść, czyli zdefiniowała pojęcie *arrangement* bardzo często pojawiające się również w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Tu na uwagę zasługuje bardzo szerokie znaczenie tego słowa, tłumaczonego jako uzgodnienie. Napisano, że jest to transakcja, system działania, działanie, opera-

cja, umowa itd. Pokusiła się również o zdefiniowanie „sztuczności”, bo na tym to polega. Kiedy zapytałam kogoś podczas konferencji międzynarodowej poświęconej planowaniu podatkowemu, czym jest agresywne planowanie, odpowiedź była następująca: im bardziej zbliżamy się do sztuczności transakcji, im bardziej jesteśmy w stanie udowodnić sztuczność struktury transakcji, tym bliżej jesteśmy agresywnego planowania podatkowego.

Jak patrzy na to Komisja Europejska? Przede wszystkim stwierdza, że sztuczne są struktury czy uzgodnienia, jeśli nie mają treści ekonomicznej, i proponuje rozważenie sześciu sytuacji, które mogą o tym świadczyć. W kolejności zwraca się uwagę na: brak spójności pomiędzy poszczególnymi częściami uzgodnień lub transakcji, brak racjonalności gospodarczej, wzajemne kompensowanie czy anulowanie pewnych elementów składowych transakcji. Jest też takie określenie, że zawarte transakcje mają charakter okrężny, czyli dojście okrężną drogą do celu, który można osiągnąć w sposób prosty. Pokazane są również takie sytuacje, jak rozbieżność pomiędzy poniesionym ryzykiem a korzyścią podatkową, jaką chce się osiągnąć, a także rozbieżność między oczekiwanym zyskiem a oczekiwaną korzyścią podatkową.

Komisja definiuje również w tej rekomendacji, co znaczy unikać opodatkowania. Mówi, że ukształtowanie transakcji zostało podjęte w celu uniknięcia opodatkowania. Komisja rozumie to w ten sposób, że cel uzgodnienia lub wielu uzgodnień polega na unikaniu opodatkowania wtedy, gdy bez względu na wszelkie subiektywne intencje podatnika podważa się przedmiot, ducha i cele przepisów podatkowych, które w przeciwnym przypadku miałyby zastosowanie. Definiowane jest dalej, co znaczy, że uzgodnienie podjęte zostało w celu uniknięcia opodatkowania, jako celu zasadniczego. Wskazuje się, że cel należy uznać za zasadniczy wtedy, gdy wszelkie inne, które przypisuje się lub można przypisać danemu uzgodnieniu, wydają się – po uwzględnieniu wszystkich okoliczności sprawy – co najwyżej mało istotne.

To próba podejścia do tego problemu. Pamiętam, gdy w orzeczeniu *Cadbury Schweppes* Europejski Trybunał Sprawiedliwości użył określenia *holly artificial structure*, później w doktrynie znalazło się wiele opracowań próbujących nadać treść, rozwikłać to określenie. Definiowana jest korzyść podatkowa jako ostateczny cel, do którego zmierza podatnik, i tę korzyść podatkową należy zidentyfikować przez porównanie kwoty podatku, jaką podatnik zapłaciłby bez takiego ukształtowania transakcji, i kwotę, jaką zapłaci przy takim ukształtowaniu transakcji. Zwraca się również uwagę na konieczność uwzględnienia faktu, czy podatnik korzysta z odliczenia, czy odnotowuje stratę do celów podatkowych itd.

Na co chciałabym zwrócić państwu uwagę, nawiązując do tej rekomendacji Komisji Europejskiej, czyli proponowanej ujednoliconej treści klauzuli? Przede wszystkim na to, że jest to bardzo trudna tematyka. To jest naprawdę trudne, aby zaproponować taką treść, która przy ogólności klauzuli byłaby jednak w miarę precyzyjna, aby informowała, na czym polega to zjawisko unikania opodatkowania.

Konkludując, wydaje mi się, że sytuacja międzynarodowa i głęboka świadomość, że unikanie opodatkowania ma charakter międzynarodowy, globalny, skłania również Polskę do przejrzenia naszych środków i możliwości, ponieważ polski system podatkowy będzie tym systemem, którego elementy mogą być wykorzystane w międzynarodowym planowaniu podatkowym, więc włączenie się do tego nurtu, do wspólnego frontu przeciwdziałania temu zjawisku jest sensowne, przy pełnej świadomości, jak trudny do rozstrzygnięcia, do legislacyjnego uregulowania i do akceptacji przez podatników jest to problem. Wszędzie, gdzie klauzula ma być wprowadzana, toczą się dyskusje. Obecnie przesądzona jest już chyba sprawa wprowadzenia takiej ogólnej normy czy też nadania szaty normatywnej doktrynom orzeczniczym w Wielkiej Brytanii, ale jednocześnie są bardzo duże kontrowersje w Indiach. Miałam okazję przysłuchiwać się wypowiedzi hinduskiego profesora, który relacjonował, jak duże emocje i kontrowersje związane są z wprowadzeniem ogólnej klauzuli w Indiach.

Dziękuję bardzo za uwagę.

JACEK KULICKI, EKSPERT BIURA ANALIZ SEJMOWYCH

FUNKCJE WSPÓŁCZESNEJ ADMINISTRACJI DANIN PUBLICZNYCH

Przedmiotem mojego referatu będą funkcje współczesnej administracji danin publicznych, inaczej: skarbowej. Obu tych terminów będę używał zamiennie.

Zanim jednak przejdę do omówienia tych funkcji, chciałbym się odnieść do dwóch poruszanych wcześniej problemów. Po pierwsze, problem rzecznika praw podatnika. Wydaje mi się, że jest to bardzo cenny postulat. Chciałbym podkreślić, że ten problem był już podnoszony w Ministerstwie Finansów na przełomie lat 90. i pierwszej dekady tego wieku. W latach 1998–2001 zastanawiano się, czy nie wprowadzić takiej instytucji, natomiast zasadnicze pytania brzmią: jak umiejscowiony miałby być ten rzecznik, jak miałby być umocowany, jakie miałby mieć kompetencje w toku prowadzonego postępowania przez organ podatkowy, czy powinien być w Ministerstwie Finansów, czy też poza nim?

Padł tutaj, w kontekście reformy procedur kontrolnych, postulat ze strony pana Roberta Pasternaka dotyczący zniesienia dualizmu organów skarbowych w zakresie kontroli. Powiedziałbym, że nie jest to kwestia zniesienia dualizmu. To jest problem właściwego zarządzania w administracji skarbowej, problem jednolitego kierownictwa w samej administracji skarbowej. Fakt, że mamy organ podatkowy i organ kontroli skarbowej, a także po części organy celne, które też zajmują się sprawami podatkowymi, nie stanowi problemu. Problemem jest to, że te wszystkie organy podlegają różnym kierownictwom, trzem wiceministrom finansów. To, że mamy jednego ministra finansów, nie oznacza, że mamy jedną politykę w zakresie zarządzania administracją skarbową czy administracją danin publicznych, bo lepiej to określenie tu pasuje.

W uzupełnieniu tego, co mówiła pani prof. Litwińczuk na temat obejścia prawa, chciałem się odnieść do dokumentu Komisji Europejskiej, dodając tylko, że ten dokument porusza również problematykę funkcjonowania i współdziałania organów skarbowych państw członkowskich Unii Europejskiej. Nie uciekniemy od problematyki administracji skarbowej czy też problematyki administracji danin publicznych i cieszę się z tego w tym kontekście, że ta problematyka została też zauważona przez pana przewodniczącego i mój referat jest swego rodzaju przejściem od problematyki czysto prawnej dotyczącej Ordynacji podatkowej do problematyki zahaczającej o administrację danin publicznych.

Dyskusja o Ordynacji podatkowej nie może pomijać moim zdaniem funkcji współczesnej administracji skarbowej czy administracji danin publicznych. Ordynacja podatkowa normuje przecież także jej ustrój, zasadniczo normuje ustrój organów podatkowych, może nie całej administracji. Błędne unormowania procedur podatkowych swoje źródło mają także w braku refleksji nad funkcjami współczesnej administracji skarbowej. Wyróżnienie tych funkcji, ich sklasyfikowanie i zdefiniowanie ma kapitalne znaczenie przy budowaniu Ordynacji podatkowej. Projektodawca, a w dalszej kolejności również ustawodawca, muszą mieć świadomość tego, jakie są różnice pomiędzy poszczególnymi rodzajami działań administracji skarbowej.

W teorii prawa możemy wyróżnić cztery zasadnicze znaczenia terminu „funkcja”. Mówimy o funkcji jako relacji, funkcji utożsamianej z działaniem, rolą, funkcji celu i w końcu funkcji skutku.

Z punktu widzenia wyszczególnienia i zdefiniowania funkcji administracji danin publicznych szczególnie przydatne wydaje się ujęcie funkcji jako, po pierwsze, działania – to umożliwia wyodrębnianie funkcji zarządzania daninami publicznymi. A po drugie – celu oraz skutku, przy czym skutku rozumianego nieco wężiej, a więc jako skuteczne realizowanie zamierzonego celu, co jest szczególnie istotne przy wyróżnieniu funkcji wykonywania publicznej działalności w zakresie prawa daninowego.

Jak państwo się zorientowali, wyszczególniam dwie grupy funkcji administracji danin publicznych. Pierwsza grupa to funkcje zarządzania daninami publicznymi, druga grupa to funkcje związane z wykonywaniem publicznej działalności w zakresie prawa daninowego.

Co zaliczam do pierwszej grupy? Przede wszystkim programowanie danin publicznych. Istotą tej funkcji jest tworzenie strategii podatkowej, która będzie punktem odniesienia do projektowania i tworzenia, do stanowienia prawa podatkowego oraz do oceniania projektów w procesie legislacyjnym. Jest to bardzo istotne, tego u nas brakuje. Kolejnymi ważnymi elementami tej grupy są planowanie danin publicznych, dalej projektowanie i tworzenie prawa daninowego, organizacja i kierowanie wykonywaniem planowych zadań państwa w zakresie realizacji dochodów z danin publicznych, kontrola i nadzór oraz edukacja podatników, podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężarów publicznych.

Chciałbym się bliżej przyjrzeć drugiej grupie funkcji – tych związanych z wykonywaniem publicznej działalności państwa w zakresie prawa daninowego, czyli w skrócie funkcjom wykonawczym. Do tej grupy zaliczam dziewięć najistotniejszych, moim zdaniem, funkcji. Oczywiście, wszystko to traktuję w kategoriach przedmiotu dyskusji. Są to funkcje: rejestracyjna, wymiarowa, weryfikacyjna, kontrolna, poboru, windykacyjna, prewencyjna, dochodzeniowo-śledcza i informacyjna.

Funkcje te, przyjmując jako kryteria cel i skutek działania organu skarbowego, podzielić można na dwie podgrupy: grupę funkcji podstawowych i grupę funkcji prowadzących do osiągnięcia celów podstawowych. Celem podstawowym wszelkich działań organów skarbowych jest doprowadzenie do wymiaru oraz wykonania zobowiązania podatkowego. Do funkcji podstawowych należą więc funkcja wymiarowa oraz funkcje składające się na wykonanie zobowiązań podatkowych – pobór i windykacja zobowiązań podatkowych.

Do drugiej podgrupy funkcji zaliczam funkcje: rejestracyjną, weryfikacyjną, kontrolną, dochodzeniowo-śledczą oraz prewencyjną. Uzupełnieniem tych funkcji jest funkcja informacyjna, której zasadniczym celem jest dostarczenie organom zarządzającym rzetelnych danych na temat funkcjonowania systemu daninowego państwa.

Pozwolę państwu, że krótko omówię każdą z tych funkcji. Pierwsza z nich to funkcja rejestracyjna. W moim przekonaniu jest ona zasadniczą funkcją organów skarbowych w spełnianiu ich roli. Podstawowym celem tej funkcji jest aktywne zarządzanie rejestrem podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężarów podatkowych. Co rozumiem pod tym pojęciem, jakie działania wchodzi w zakres tej funkcji? Od najprostszych – przyjmowania zgłoszeń rejestracyjnych, nadawanie numerów identyfikacji podatkowej, przez monitoring podmiotów zobowiązanych, a więc sprawdzenie, czy zarejestrowany podmiot wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu i w jakim zakresie, czy zawiesił wykonywanie tych czynności, czy też zaprzestał ich wykonywania, czy wszystkie podmioty zobowiązane dokonały rejestracji dla celów podatkowych, przez analizowanie danych o podatnikach, przyjmowanie deklaracji podatkowych. Są to sprawy oczywiste, podobnie jak analiza poprawności pod względem formalnym deklaracji. W moim przekonaniu serce tej funkcji stanowi, a czego brakuje chyba w naszej administracji skarbowej, zarządzanie procesem kontroli, weryfikacji i windykacji zobowiązań podatkowych. Bez właściwego wykonywania tej funkcji nie ma możliwości odpowiedniego wykonywania funkcji windykacyjnej, weryfikacyjnej i kontrolnej.

Druga z funkcji to funkcja wymiarowa. Jest ona połączona z funkcją weryfikacyjną (o różnicy pomiędzy jedną a drugą zaraz powiem). Funkcja ta – z punktu widzenia działań organów skarbowych – realizowana jest w odniesieniu do zobowiązań podatkowych, które konkretyzowane są, czyli wymierzone w drodze decyzji administracyjnej przez organ skarbowy. Funkcja ta wykonywana jest w toku działań procesowych zmierzających do ustalenia wysokości zobowiązania

podatkowego na skutek zgłoszenia przez podatnika powstania u niego obowiązku podatkowego bądź w wyniku stwierdzenia, że podatnik nie dokonał takiego zgłoszenia pomimo ciężącego na nim obowiązku podatkowego.

O ile w przypadku zobowiązań podatkowych, których wysokość konkretyzowana jest w drodze decyzji administracyjnej, mamy do czynienia z funkcją wymiarową, o tyle w przypadku zobowiązań podatkowych, których wysokość jest wymierzana przez samego podatnika, w drodze tzw. samowymiaru, albo przez płatnika, z punktu widzenia organu skarbowego mamy do czynienia z działaniami realizującymi funkcję weryfikacyjną.

W przypadku realizacji funkcji wymiarowej celem organu skarbowego będzie zawsze dokonanie wymiaru należnego podatku, bez którego nie powstanie po stronie podatnika wymagalność zapłaty podatku.

W przypadku funkcji weryfikacyjnej celem będzie przede wszystkim sprawdzenie prawidłowości wymiaru dokonanego przez podatnika lub płatnika oraz doprowadzenie do korekty tego wymiaru, o ile zaistnieją takie przesłanki. Korekta może przybrać różną formę. Może to być decyzja administracyjna, ale również korekta może być dokonana przez samego podatnika. Istotne jest, z jakich przesłanek następuje korekta dokonana przez podatnika. W obecnym stanie prawnym funkcja ta realizowana jest zarówno w toku postępowania podatkowego, zdefiniowanego w rozdziale IV Ordynacji podatkowej, jak i w toku postępowania kontrolnego, o którym mowa w ustawie o kontroli skarbowej, czy też w toku kontroli podatkowej, która niestety nie realizuje funkcji kontrolnej, o której zaraz powiem. Funkcja weryfikacyjna realizowana jest także przez czynności sprawdzające oraz – o dziwo – w toku szczególnego nadzoru podatkowego, a więc tego nadzoru, który w zasadzie nie powinien mieć nigdy charakteru weryfikacyjnego.

Obecny stan prawny pokazuje, że ustawodawca w ogóle nie rozróżnia funkcji weryfikacyjnej, łącząc ją czy wręcz utożsamiając z funkcją kontrolną, co ma negatywne konsekwencje dla wspomnianych procedur podatkowych.

Omawiając funkcję kontrolną, należy zauważyć, że działania kontrolne organów skarbowych mogą być elementem w zasadzie każdej funkcji, a więc funkcji rejestracyjnej, weryfikacyjnej, wymiarowej, windykacyjnej oraz dochodzeniowo-śledczej. Jednak w tych wypadkach kontrola stanowi środek prawny do realizacji celu właściwego danej funkcji. Istotne jest bowiem określenie celu danej funkcji. Natomiast celem działań kontrolnych w ramach wypełniania funkcji kontrolnej jest sprawdzenie, czy podmiot kontrolowany wykonuje nałożone na niego przepisami prawa obowiązki oraz czy korzysta – zgodnie z przepisami – z danych mu uprawnień. W tym ujęciu działania kontrolne mają zapobiegać powstawaniu nadużyć podatkowych. Realizacja funkcji kontrolnej ma więc służyć wczesnemu wykryciu ewentualnych nieprawidłowości, co ma zapobiec utracie należnych wpływów podatkowych. Nie będę zagłębiać się w to zagadnienie, nie chcąc przedłużać mojego wystąpienia.

Następne dwie funkcje to funkcja poboru oraz funkcja windykacyjna. Jakie są cele obu tych funkcji? Jeżeli chodzi o funkcję poboru, jest to przyjmowanie zapłaty podatku, realizacja pozostałych form regulowania zobowiązań podatkowych, rozliczanie odsetek za zwłokę, monitorowanie procesu zapłaty podatku, działania przypominające i upominające podatnika, kierowanie spraw do postępowania windykacyjnego oraz udzielanie ulg w spłacie podatku do momentu przekazania sprawy do postępowania windykacyjnego.

W przypadku funkcji windykacyjnej dokonuje się następujących czynności: nadawanie decyzjom podatkowym rygoru natychmiastowej wykonalności, przyjmowanie zabezpieczeń wykonania decyzji podatkowej, zabezpieczanie wykonania zobowiązania podatkowego, podejmowanie wszelkich działań niedopuszczających do przedawnienia zobowiązania podatkowego, wstrzymanie wykonania decyzji, przenoszenie odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe na inne podmioty, na osoby trzecie, także czynności egzekucji administracyjnej i udzielanie ulg w spłacie zaległości podatkowej.

Kolejna to funkcja prewencyjna. Celem działania organów skarbowych jest również zapobieżenie naruszeniu prawa podatkowego, zarówno nieświadomemu, jak i świadomemu. Jeżeli chodzi o nieświadome naruszenie prawa podatkowego, to realizacja tej funkcji wymaga podejmowania działań uświadamiających podatnikom ich obowiązki oraz pomoc w ich wypełnianiu. To ostatnie zadanie jest bardzo istotne. W drugim wypadku wymaga działań uświadamiających konsekwencje naruszenia przepisów prawa podatkowego oraz wskazujących na skuteczność aparatu skarbowego w ujawnianiu tego typu nieprawidłowości i doprowadzeniu do odzyskania należnego podatku.

Teraz przejdę do funkcji dochodzeniowo-śledczej. Jakie działania składają się na tę funkcję? Po pierwsze, ujawnienie czynu zabronionego, ustalenie sprawcy i postawienie mu zarzutów, doprowadzenie do ukarania sprawcy. Chciałbym zwrócić uwagę na pierwsze działanie – ujawnienie czynu zabronionego. Chodzi o to, aby funkcja ta realizowana była w sposób aktywny przez organy skarbowe, a nie tylko jako następstwo ujawnienia czynu zabronionego w toku innych funkcji, a więc funkcji kontrolnej, rejestracyjnej, wymiarowej czy weryfikacyjnej.

Ostatnia funkcja do omówienia to funkcja informacyjna. Ta, po pierwsze, ma na celu dostarczanie organom zarządzającym daninami publicznymi rzetelnych danych o funkcjonowaniu systemu podatkowego zarówno od strony ekonomicznej, jak i od strony prawnej. Od strony ekonomicznej jest to istotne dla programowania danin publicznych, ale też dla planowania daninowego. Obejmuje ona również wymianę informacji pomiędzy organami skarbowymi.

Nie chcąc przedłużać, ograniczę się do trzech wypisanych wniosków. Wyodrębnienie, sklasyfikowanie i zdefiniowanie funkcji wykonawczych jest warunkiem koniecznym ukształtowania procedur podatkowych w sposób świadomy co do celu danej procedury oraz rezultatu konkretnego działania. Świadomość celu i funkcji to zarazem świadomość języka, jakiego trzeba użyć

do tworzenia prawa precyzyjnego i adekwatnego dla danej instytucji prawnej. Pozwoli to działać organom skarbowym w sposób jednoznaczny, realizując przypisane im funkcje według procedur wypełniających cele tych funkcji. Podatnicy zaś staną się świadomymi uczestnikami postępowania, świadomymi co do celu, jaki realizuje organ skarbowy, wszczynając konkretną procedurę.

SPRAWOZDANIE KOMISJI WNIOSKÓW

Sprawozdanie zawiera postulaty i wnioski odnoszące się do zmian w ustawie – Ordynacja podatkowa lub do projektu nowego aktu prawnego o tej nazwie podniesione lub zgłoszone podczas konferencji pt. „Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia” 8 stycznia 2013 r. Postulaty i wnioski zostały zgłoszone zarówno w treści wygłoszonych referatów, jak i podczas dyskusji.

W Sprawozdaniu przyjęto metodę prezentowania zgłoszonych postulatów i wniosków przez przyporządkowanie ich autorstwa kolejnym referentom lub uczestnikom dyskusji i w kolejności wystąpień podczas obrad.

PROF. DARIUSZ ROSATI, PRZEWODNICZĄCY KOMISJI FINANSÓW PUBLICZNYCH
Komisja Finansów Publicznych Sejmu RP stawia sobie następujące cele związane z prawem podatkowym, w tym również z projektem zmian lub nowej Ordynacji podatkowej:

1. Optymalizacja ekonomiczna wymiaru i poboru podatku. Należy zapewnić najwyższe dochody przy poniesieniu najniższych kosztów. Oznacza to wykorzystanie klasycznych zasad podatkowych, takich jak taniść, pewność i dogodność opodatkowania, które osiąga się przez usprawnienie i uproszczenie zasad wymiaru i poboru podatków.
2. Stworzenie naukowych podstaw prawodawstwa podatkowego.
3. Dobra jakość legislacyjna przepisów podatkowych. Ustawy podatkowe nie mogą być tworzone bez szerokich prac studialnych i należytych przemyśleń. Z najwyższą starannością należy ważyć każde słowo, systematykę Ordynacji podatkowej i usytuowanie tego aktu prawnego w systemie prawa.
4. Zrównoważenie relacji prawnych pomiędzy podatnikiem a państwem. Równowagę tę wyznacza wymiar podatku w należytym wysokości, a wymiar w nadmiernej wysokości powinien zostać podatnikowi zrekompensowany.
5. Podniesienie kultury prawnej stron stosunku prawnopodatkowego.
6. Zwiększenie efektywności i skuteczności poboru podatków.

PROF. TERESA DĘBOWSKA-ROMANOWSKA, UNIWERSYTET ŁÓDZKI

1. Konieczny jest program przy tworzeniu ogólnej ustawy podatkowej. Ustawa ta jest aktem wyboru politycznego.
2. Zakres działania Ordynacji podatkowej to najistotniejsze zagadnienie do rozstrzygnięcia. Czy stosujemy wyliczenie danin, do których stosuje się Ordynację podatkową, czy też stosujemy domniemanie stosowania Ordynacji podatkowej? Czy Ordynacja podatkowa powinna znaleźć zastosowanie tylko do podatków czy również do paropodatków?

3. Trudno wymagać, aby organ podatkowy zawsze dokonywał wymiaru pierwotnego. To wpływa na określenie, czym jest organ podatkowy. Niemniej wymaga szczególnej ostrożności zmiana koncepcji organu podatkowego.
4. Koncepcja wstępnej decyzji podatkowej na żądanie podatnika.

PROF. DR HAB. HENRYK DZWONKOWSKI – KOMENTARZ DO WYPOWIEDZI

Projektowaniu ustawy powinien niewątpliwie towarzyszyć program określający, czy przedmiotem działań ustawodawczych ma być forma kodeksowa czy niekodeksowa. W ślad za tym należy, w przypadku uchwalania kodeksu, powołać komisję kodyfikacyjną i określić harmonogram jej działania. Harmonogram prac konieczny jest także w przypadku niekodeksowej formy Ordynacji podatkowej. Należy dążyć do tego, aby podstawowy ciężar prac dokonał się poza Komisją Finansów Publicznych, w gronie ekspertów, choć na zlecenie Komisji. Podzielałam pogląd prof. Romanowskiej w kwestiach wymienionych w pkt 2 i 3 jej postulatów. Natomiast wstępna decyzja podatkowa nie jest konieczna, bowiem w naszym modelu Ordynacji podatkowej rolę tej konstrukcji prawnej przejmuje deklaracja podatkowa.

MEC. KRZYSZTOF MUSIAŁ, WROCŁAW

1. Powodzenie projektu, jakim jest stworzenie nowej Ordynacji podatkowej, zależy od następujących czynników: a) określenia funkcji, jaką mają pełnić podatki w Polsce, tj. czy należy do nich zaliczyć tylko dostarczanie dochodów, czy również należy uwzględnić funkcję stymulacyjną?, a także b) odpowiedzi na pytanie, czy posiadamy narzędzia do zrealizowania tych założonych funkcji; czy mamy instytucje, które mają stosować te prawa, i odpowiednie kompetencje tych instytucji?
2. Konieczna jest kompletność i zupełność regulacji stosunków podatek-*stationes fisci*.
3. Przepisy o egzekucji zobowiązań podatkowych należy zamieścić w Ordynacji podatkowej – zwiększy to skuteczność poboru.
4. Postulat dobrej administracji podatkowej.
5. Postulat *de lege ferenda* – konieczne jest rozważenie wprowadzenia takich instytucji, jak wstępna decyzja podatkowa, ułatwienie samoobliczenia, niepowodujące jednocześnie wysokiego kosztu poboru podatków.

PROF. DR HAB. HENRYK DZWONKOWSKI – KOMENTARZ DO WYPOWIEDZI

Na szczególne uwzględnienie i poparcie zasługuje postulat kompletności i zupełności unormowań ogólnego prawa podatkowego. Z tych też powodów rozszerzamy projekt Ordynacji podatkowej na niektóre regulacje, które dotychczas znajdowały się w aktach materialnego prawa po-

datkowego na przepisy o rejestracji podatkowej, a w dalszej kolejności chcielibyśmy do Ordynacji włączyć także unormowania dotyczące egzekucji i doradztwa podatkowego.

Popieramy także konieczność reformy administracji podatkowej. Stąd też w programie konferencji znalazł się referat na temat administracji, a ponadto przewidujemy specjalną konferencję na ten temat.

Uproszczenie samoobliczenia (samowymiaru) to jeden z celów zmian wszystkich przepisów prawa podatkowego. Należy dążyć do tego przede wszystkim przez podniesienie jakości przepisów podatkowych oraz podniesienie kultury pracy uczestników postępowania podatkowego i egzekucyjnego.

PROF. JERZY ŻYŻYŃSKI, POSEŁ NA SEJM RP

1. Konferencja to oskarżenie mechanizmu tworzenia prawa.
2. Płacenie podatków zgodnie z prawem nie jest unikaniem podatków.

PROF. DR HAB. HENRYK DZWONKOWSKI – KOMENTARZ DO WYPOWIEDZI

Poprawianie mechanizmów tworzenia prawa to standardowe zadanie dla teorii prawa. Nie ma prawa doskonałego. Ustawodawca nie jest w stanie zapanować nad całością tak złożonego procesu jak tworzenie prawa podatkowego. Nie nadąża też za potrzebą dokonywania w nim zmian. Krytyka istniejących regulacji to absolutnie niezbędny mechanizm, który pozwala zidentyfikować błędy i doprowadzić do poprawienia procesu legislacyjnego i jego rezultatów.

DR ARTUR MUDRECKI, SĘDZIA NSA, AKADEMIA LEONA KOŹMIŃSKIEGO

1. Należy przestać rozmawiać o Ordynacji podatkowej, ale zacząć rozmawiać o Kodeksie podatkowym, a nawet o Kodeksie podatnika. Podatnik powinien móc korzystać z takiego aktu prawnego na co dzień.
2. Kodeks podatnika musi być napisany prostym językiem. Nie może to być akt kazuistyczny. Musi być odchudzony. Musi przejść test zrozumienia przez „przeciętnego” podatnika.
3. Należy zwrócić uwagę na zasady ogólne prawa podatkowego, w tym głównie na zasady wykładni prawa podatkowego (co jest szczególnie istotne przy samoobliczeniu).
4. Należy rozważyć wprowadzenie do Ordynacji podatkowej instytucji mediacji. Są sytuacje, w których ta instytucja, znana procedurze sądowno-administracyjnej, sprawdziłaby się i w prawie podatkowym.
5. Należy stworzyć komisję kodyfikacyjną (która powinna być apolityczna, być może pod egidą Prezydenta RP). Nowy akt prawny, wypracowany przez tę komisję, musi mieć odpowiednią *vacatio legis*.

PROF. DR HAB. HENRYK DZWONKOWSKI – KOMENTARZ DO WYPOWIEDZI

Powołanie komisji kodyfikacyjnej i stworzenie kodeksu podatkowego to ideał do osiągnięcia. Decyzje idące w tym kierunku mogłyby sprzyjać najwyższej jakości tworzonego prawa. Taka regulacja to jednak przedsięwzięcie wieloletnie, wymagające dużego nakładu sił i środków. Trudne organizacyjnie i logistycznie. Nieuchronnie doprowadzi do walki różnych poglądów i może także zaszkodzić spójnej koncepcji funkcjonalnej, która tu została zaprezentowana. Dlatego, choć zasadniczo należy przyznać rację temu pogładowi, to wielkim entuzjastą kodeksu nie jesteśmy.

Jeśli chodzi o instytucję mediacji, to wskazać należy, że w przeszłości, ani w okresie międzywojennym, ani w okresie powojennym, zbiorowe podejmowanie decyzji podatkowych nie zdało egzaminu. W każdym razie nie na gruncie wymiaru zobowiązań. Podatek powstaje w sposób zbiektywizowany i o wymiarze powinna przesądzać zasada prawdy obiektywnej. Mediacja może być natomiast pożądana i przydatna w przypadku decyzji podejmowanych w ramach swobodnego uznania, aby stworzyć przeciwwagę dla arbitralności w tym zakresie.

DR HAB. ANDRZEJ GORGOL, UNIWERSYTET MARII CURIE-SKŁODOWSKIEJ

1. Istnieje obawa, czy negowanie wszystkiego w obecnie obowiązującym stanie prawnym i tworzenie od podstaw jest rozwiązaniem właściwym dla praktyki, choćby ze względu na to, że pojęcia, którymi posługuje się obecna Ordynacja podatkowa, są już utrwalone.
2. Należy zmienić optykę postrzegania tego aktu prawnego. Czym jest Ordynacja podatkowa? To Ordynacja daninowa, a nie podatkowa. Należy to wywieść z art. 2 Ordynacji podatkowej, który określa, że ustawa ta znajduje zastosowanie nie tylko do podatków.
3. Konieczne jest rozważenie, ile kwestii z zakresu prawa podatkowego należy uregulować w ordynacji podatkowej, a ile powinno być zawarte w Konstytucji RP.
4. Ordynacja podatkowa w części proceduralnej jest zbędna i szkodliwa, powtarza rozwiązania Kodeksu postępowania administracyjnego (k.p.a.) i niczego ponad ten akt nie wnosi.
5. Jednak inne procedury podatkowe muszą się znaleźć w Ordynacji podatkowej, bo nie ma ich w k.p.a. (gdyż k.p.a. reguluje tylko postępowanie jurysdykcyjne).
6. Ordynacja podatkowa kodyfikuje procedurę w sprawach finansowych, a nie podatkowych. Postępowanie podatkowe jest modelowym postępowaniem w tych sprawach (np. celnych), pozostałe stanowią postępowania odrębne. Zasadne jest unikanie zbędnych powtórzeń przy regulowaniu postępowań odrębnych.
7. Projektowana ustawa ma być aktem bardziej zupełnym niż Ordynacja podatkowa obowiązująca obecnie.

PROF. DR HAB. HENRYK DZWONKOWSKI – KOMENTARZ DO WYPOWIEDZI

Trudno się zgodzić z poglądem, że pojęcia Ordynacji podatkowej są utrwalone. Nie ma zgody nawet co do tego, czym jest pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego. Gorzej, że ustawodawca nie posługuje się tymi nawet pojęciami konsekwentnie, mimo iż są zdefiniowane.

Zakres stosowania Ordynacji podatkowej nie musi przesądzać o jej nazwie. Choć pojęcie danin przyjmuje się w piśmiennictwie, to przyjęcie takiego nazewnictwa niewiele zmieni. O ile bowiem teraz mamy taką sytuację, że Ordynacja podatkowa normuje podatki i częściowo daniny i przedmiotem krytyki jest to, że nazwa nie odnosi się do danin, to zmiana nazwy spowoduje, że Ordynacja daninowa tylko częściowo będzie obejmowała daniny i znowu nazwa nie będzie w pełni adekwatna. Nazwa to zawsze problem pewnej konwencji, za którą w tym wypadku stoi tradycja. Nikt nie kwestionuje tego, że Ordynacja podatkowa normuje także kwestie innych danin. Jednak posługuje się w tym celu narzędziami wykształconymi na gruncie prawa podatkowego i doktryny podatkowej.

Absolutnie nie można się zgodzić z tym, że Ordynacja jest zbędna w części proceduralnej. Procedura jest zagadnieniem fundamentalnym dla podatków. Podatek o tyle istnieje, o ile ujawnia go akt proceduralny, tzn. deklaracja, zeznanie, decyzja. Cała sfera wykonywania zobowiązań oparta jest na procedurze. Proceduralny charakter ma przedawnienie, bo to zakaz wydawania decyzji albo zakaz wykonywania albo korekty deklaracji podatkowej. Już w okresie międzywojennym podnoszono, że Ordynacja ma właśnie „proceduralny” charakter. Za ledwie kilka albo kilkanaście przepisów Ordynacji podatkowej to zagadnienia materialnoprawne. Reszta to procedura. Przykładem tych proporcji są przepisy o nadpłacie. Tylko definicja nadpłaty ma tu charakter materialny. Reszta to unormowania, które odnoszą się do sposobu odzyskiwania nadpłaty. Odpowiadają na pytanie, jak nadpłatę odzyskać.

NACZELNIK WYDZIAŁU AKCYZY I GIER IZBY CELNEJ W RZEPINIE

1. Odstąpienie od dokonywania wymiaru, jeśli potencjalne koszty, np. z wysłaniem wezwań, będą – jeśli to od razu widać – wyższe od korzyści (wysokości spornego zobowiązania).
2. Ordynacja wydłuża i utrudnia postępowania niewymiarowe, związane z podatkami (np. dotyczącymi zezwoleń). Postulat wyłączenia tych postępowań poza Ordynację podatkową.

DR MACIEJ H. GRABOWSKI, MINISTERSTWO FINANSÓW

1. Należy wprowadzić klauzulę generalną obejścia prawa podatkowego. Konieczna jest silniejsza ochrona fiskusa przed skutkami agresywnego planowania podatkowego. Inne ustawodawstwa uwzględniają klauzulę w swoich systemach. Sieć umów międzynarodowych w sprawie unikania opodatkowania nie zastąpi takiej klauzuli w Ordynacji podatkowej. Klauzula ma mieć charakter prewencyjny, aby ograniczyć agresywne planowanie podatkowe.

2. Konieczne jest kompleksowe unormowanie kwestii pełnomocnictw.
3. Konieczne jest uregulowanie właściwości miejscowej organów podatkowych.
4. Zadanie opracowania nowej Ordynacji podatkowej powinno być realizowane przy zaangażowaniu wszystkich zainteresowanych środowisk oraz bez zbędnego pośpiechu, ale nie powinno to blokować wprowadzania bieżących zmian.

PROF. DR HAB. HENRYK DZWONKOWSKI – KOMENTARZ DO WYPOWIEDZI

Prewencyjny charakter klauzuli obejścia prawa nie wykluczy jej stosowania. Dlatego przyjęcie takiego rozwiązania musi być przygotowane bardzo starannie. W szczególności na wstępie ustalić należy, czym ma być klauzula obejścia prawa.

W teorii przez klauzulę generalną „rozumie się przepis, który w swym sformułowaniu odsyła w jakiejś sprawie do ocen organu stosującego prawo, od których to ocen uzależniona zostaje decyzja danego organu w sprawach określonego rodzaju. Może to być również odesłanie do jakiegoś systemu norm mających uzasadnienie aksjologiczne”. W materialnym prawie podatkowym zastosowanie takiej konstrukcji nie jest jednak możliwe. Uznawalibyśmy bowiem wówczas, że organ podatkowy może kształtować wysokość zobowiązania podatkowego w oparciu o kryteria oceniające albo w oparciu o system wartości.

Budując ewentualnie klauzulę obejścia prawa, należy mieć na uwadze, że tylko jeden podatek wyraźnie nawiązuje przedmiotem opodatkowania do umów, tzn. podatek od czynności cywilnoprawnych. W podatkach dochodowych przedmiotem opodatkowania jest uzyskanie dochodu, a w podatku od towarów i usług uzyskanie obrotu. Przedmiotem postępowania dowodowego w tych podatkach powinno być zatem badanie dowodów, czy podatnik uzyskał dochód (obróć, majątek), nie zaś czy i jaką zawarł umowę. Umowa jako taka nie jest bowiem przedmiotem opodatkowania. Dalej należy stwierdzić, co następuje.

1. Teorie obejścia prawa formułowane na gruncie prawa cywilnego nie mogą znaleźć zastosowania na gruncie prawa podatkowego.
2. Prawo cywilne i podatkowe to zbiory norm prawnych rządzące się zupełnie odmiennymi zasadami.
3. Obejścia prawa podatkowego nie można uznać za szczególną postać obejścia prawa cywilnego.
4. Obejście prawa podatkowego to zjawisko występujące na gruncie norm prawa podatkowego i stosunku prawnopodatkowego.
5. Analiza działań podatnika powinna być w tym wypadku oparta wyłącznie na ocenie całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych wywołujących określone skutki w prawie podatkowym a nie prawie cywilnym.

Nie istnieje nadrzędność i konieczność respektowania umów cywilnoprawnych w prawie podatkowym. Ani prawo cywilne, ani stosunek prawny prawa cywilnego nie są nadrzędne odpowiednio w stosunku do prawa podatkowego. Nietrafny jest na przykład taki sposób myślenia, że jeśli umowa cywilnoprawna uznana jest za nieważną, to ponieważ nie może wywoływać skutków prawnych w postaci przepływu środków finansowych, to i nie może powodować opodatkowania dochodu. Rozumowanie takie jest nieprawidłowe. Brak opodatkowania wynika bowiem z braku dochodu, bo umowa nie realizuje takiego skutku, a nie z tego powodu, że umowa nie jest ważna. Przedmiotem postępowania dowodowego powinno być zatem badanie, czy podatnik uzyskał dochód (obróć, majątek), nie zaś czy i jaką zawarł umowę. Istnienie bądź nieistnienie umowy powinno być zatem zasadniczo podatkowo indyferentne. Jedynym racjonalnym wyjaśnieniem zdaje się być to, że w toku postępowań podatkowych eksponowano umowy i czynności cywilnoprawne, które służyły dwojakim celom. Po pierwsze, zamaskowaniu rzeczywistych zdarzeń podlegających opodatkowaniu i, po drugie, umocnieniu argumentacji podatnika, który powoływał się na swobodę umów. Organy podatkowe i przeciwnicy takich cywilistycznych manewrów koncentrowali się na ustalaniu, czy organy podatkowe mają prawo do pomijania treści umów. Dlatego na tym też skupiła się w dużej mierze dyskusja wokół obejścia prawa podatkowego.

Umowy składają się z czynności tworzących ich cywilnoprawny charakter. Jednak w większości wypadków cywilnoprawny charakter umów nie ma żadnego znaczenia podatkowego.

Dowód

Aby uznać istnienie umowy typu pierwszego U1, muszą nastąpić dla jej zaistnienia zdarzenia Z.1.1, Z.1.2, Z.1.3 i Z.1.4. Podobnie dla umowy U2 muszą wystąpić okoliczności Z.2.1, Z.2.2. i Z.2.3. Dla umowy U3, U4 itd. podobnie. Każda z umów cywilnoprawnych ma cechy swoiste, zależne od zaistnienia określonych sytuacji-zdarzeń przewidzianych prawem albo umową. Te cechy swoiste identyfikują poszczególne umowy, a ich przypisanie i wzajemne powiązanie powoduje, że nazywamy je w określony sposób.

1. Rodzaj umowy cywilnoprawnej oraz ilość tych umów nie ma znaczenia podatkowego.
2. Nie umowa, ale zdarzenia przewidziane prawem, skutkujące w szczególności uzyskaniem dochodu, przychodu albo majątku, powodują powstanie obowiązku podatkowego.
3. Prawo podatkowe nie musi w ogóle zajmować się typologią umów cywilnoprawnych. Nie musi ich identyfikować ani „widzieć”, nie musi „rozpoznawać” ich charakteru prawnego.
4. Dowodami w postępowaniu podatkowym nie są bowiem umowy, lecz zdarzenia stanowiące elementy tych umów.
5. Reakcja na „cywilistyczne” obejście prawa podatkowego może i powinna się dokonywać w sferze postępowania dowodowego.

6. Takie postępowanie organów podatkowych nie wymaga żadnej regulacji prawnej. Jest to bowiem zwyczajne odrzucanie dowodów w postępowaniu podatkowym i dowodzenie uzyskania dochodu, przychodu, posiadania majątku.

Unormowanie kwestii pełnomocnictw oraz właściwości miejscowej, o których mówił pan minister, nie budzi wątpliwości.

TOMASZ MICHALIK, KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

1. Zmiana systematyki Ordynacji podatkowej jest konieczna.
2. Zbędny jest dualizm Ordynacji podatkowej i ustawy o kontroli skarbowej.
3. Należy usunąć przepis blokujący wydanie interpretacji ogólnej (tj. przepis ustanawiający zakaz wydania interpretacji ogólnej ze względu na toczące się postępowanie podatkowe lub kontrolne).
4. Należy wyeliminować możliwość sprzeczności pomiędzy interpretacją ogólną a interpretacjami indywidualnymi. Wskutek tego podatnicy nie wiedzą, co mają robić. Postulat obowiązkowej weryfikacji interpretacji indywidualnych wydanych w pewnym okresie.
5. Interpretacja indywidualna odnosząca się do kwalifikacji transakcji, co typowe dla VAT, powinna mieć taką samą moc dla obu stron transakcji. Nie można odmówić konsekwencji wynikających z interpretacji wydanej dla dostawcy lub usługodawcy dla drugiej strony tej transakcji (nabywcy towaru lub usługi).
6. Wprowadzić wprost przepis o ciężarze dowodu, spoczywającym na organie podatkowym (kontrolnym).
7. Postulat zmiany art. 200 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym w postanowieniu o wyznaczeniu 7-dniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego organ miałby przedstawiać ocenę prawną, aby strona mogła przygotować się do dalszych etapów postępowania. Ułatwi to relację pomiędzy podatnikiem a organem kontrolnym.
8. Powinno być wydawane postanowienie o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia (w przypadku zaistnienia okoliczności, które wywołują ten skutek). Na postanowienie to powinno przysługiwać zażalenie.

PROF. DR HAB. HENRYK DZWONKOWSKI – KOMENTARZ DO WYPOWIEDZI

Dobrym przykładem wad dualizmu Ordynacji podatkowej i ustawy o kontroli skarbowej jest prowadzenie przez organy podatkowe postępowania w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych.

Organy kontroli skarbowej wydają na ogół postanowienie w sprawie wszczęcia postępowania w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych. Postanowienie to jest kuriozalne, bo nie

wiadomo, czy jest to postępowanie podatkowe (bo dotyczy wydania decyzji), czy kontrola podatkowa (bo prowadzi je organ kontroli skarbowej)

Postanowienie stwierdza, że sprawa ma dotyczyć opodatkowania nieujawnionych źródeł przychodów. Takie postawienie sprawy skłania do przyjęcia założenia, że chodzi o wydanie decyzji w sprawie opodatkowania nieujawnionych źródeł przychodów. W istocie nie jest to kontrola, bo sprawa nieujawnionych źródeł przychodów to sprawa o wydanie decyzji. Sprawa nieujawnionych źródeł przychodów nie może się zakończyć wynikiem kontroli, bo co w nim organ napisze? Że wynikiem kontroli jest nieujawnienie źródeł przychodów? A zatem, jeśli to sprawa o wydanie decyzji, to jest to postępowanie podatkowe. Jeśli tak postawimy sprawę, to konsekwencje mamy następujące.

Nie można prowadzić postępowania „w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów”. Nie ma bowiem nieujawnionych źródeł przychodów „w ogóle”. Opodatkowanie nieujawnionych źródeł przychodów to opodatkowanie wydatków i majątku, bo tak stanowi obowiązujące prawo. Jeśli opodatkowanie wydatków i majątku, to trzeba uznać, że nie ma majątku i wydatków „w ogóle”. Sprawa musi dotyczyć konkretnych wydatków i konkretnego majątku, wskazanych przez organ podatkowy. Jeżeli organ podatkowy wszczyna postępowanie, a nie wskazuje żadnych wydatków ani żadnego majątku, które byłyby przedmiotem postępowania, to postępowania w sprawie opodatkowania wydatków i majątku nie ma. Nie ma przedmiotu postępowania. Nie ma tzw. sprawy podatkowej. Nie wiadomo, o co chodzi. Z tych powodów takie postępowanie nie istnieje. Nie ma bowiem przedmiotu tego postępowania, bo „w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów w ogóle za 2007 r.”, bez wskazania wydatków i majątku, który podlega opodatkowaniu, nie można wydać decyzji.

Gdyby jednak twierdzić, że mamy do czynienia z kontrolą skarbową, to znowu pojawia się ten sam problem nieoznaczoności przedmiotu kontroli. Kontrola, jak na to wskazują wszelkie dostępne podręczniki w Polsce i na całym świecie, polega na tym, że dokonuje się czynności porównywania wyznaczeń z działaniami podmiotu kontrolowanego. Jeśli tak, to znowu potrzebujemy określenia w postanowieniu o wszczęciu kontroli skarbowej wydatków i majątku, który ma być przedmiotem kontroli. Jakiej kontroli? Badającej, czy podatnik ma tzw. pokrycie na dokonanie tych wydatków i majątku. W postanowieniu o rzekomym wszczęciu kontroli skarbowej nie ma wskazania wydatków i majątku. Jakie zatem wszczęto postępowanie kontrolne? Co tu z czym porównywać? A na tym przecież musi polegać kontrola. Nie można też mówić o żadnej kontroli, bo nie ma punktów odniesienia, wzorca dla kontroli. Wniosek z tego taki, że nie toczy się żadna kontrola skarbową, bo nie ma sprawy, przedmiotu kontroli skarbowej.

Mamy więc sytuację patową. Dlaczego zaś organy podatkowe stosują taką taktykę, że nie wskazują, jakie wysuwają zarzuty. Bo jest to w istocie postępowanie „wydobywcze”, zmierzające do wydobycia od podatnika danych, w istocie do samooskarżenia się podatnika, mimo że obowiązek udowodnienia nieujawnionych źródeł przychodów spoczywa na podatniku. Tymczasem dopóki wydatki i majątek nie będą przez organ podatkowy skonkretyzowane, nie możemy uznać, że

toczy się jakiegokolwiek postępowanie. Nie ma bowiem sprawy podatkowej, nie ma przedmiotu kontroli. A w związku z tym podatnik nie powinien się w sprawie w żaden sposób wypowiadać. Nie toczy się bowiem żadna sprawa. Ponieważ podatnik nie wie, o jakie wydatki i majątek chodzi, to nie ma podstaw do tego, aby udzielać jakichkolwiek odpowiedzi w sprawie opodatkowania nieujawnionych źródeł przychodów. Wprawdzie organy podatkowe żądają w takim wypadku składania deklaracji majątkowych, ale ten przepis Ordynacji podatkowej został wprowadzony do niej wbrew orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego.

Z powyższych względów na poparcie zasługuje postulat przewodniczącego Michalika, aby wprowadzić wprost przepis o ciężarze dowodu, spoczywającym na organie podatkowym (kontrolnym).

Również postulaty usunięcia przepisu blokującego wydanie interpretacji ogólnej (tj. przepis ustanawiający zakaz wydania interpretacji ogólnej ze względu na toczące się postępowanie podatkowe lub kontrolne), wyeliminowania sprzeczności pomiędzy interpretacją ogólną a interpretacjami indywidualnymi także zasługują na poparcie.

ROBERT PASTERNAK, RADA PODATKOWA PKPP LEWIATAN

1. Prawo podatkowe ma być zrozumiałe dla wszystkich. Prawo podatkowe nie może utrudniać działalności gospodarczej i nie powinno zwiększać kosztów prowadzenia tej działalności. Nie należy wprowadzać nowych instytucji bez przemyślenia.
2. Należy wpisać do Ordynacji podatkowej – zamiast klauzuli generalnej – zasadę *in dubio pro tributario*. Zasadę tę należy odnosić również do kwestii ciężaru dowodu, który powinien spoczywać tylko na organie podatkowym. Zasada ta obejmuje zatem dwa aspekty: postępowania dowodowego oraz wykładni prawa podatkowego. Przepis ten powinien brzmieć w sposób następujący: „Jakiegokolwiek niejasności lub wątpliwości dotyczące stanu faktycznego powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika” (w aspekcie odnoszącym się do postępowania podatkowego) oraz: „1. Jeżeli wykładnia literalna jest jednoznaczna i korzystna dla podatnika, to nie powinna być zmieniona”; „2. Jakiegokolwiek wątpliwość nie może być tłumaczona na niekorzyść podatnika” (w aspekcie odnoszącym się do wykładni podatnika).
3. Niepotrzebny dualizm w zakresie orzekania (dwa organy robią to samo).
4. Natychmiastowa wykonalność decyzji nie jest potrzebna, jeśli należność można ściągnąć inaczej, np. przez zaliczenie nadpłaty.
5. Należy zlikwidować art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.
6. Postulat wygaśnięcia zabezpieczenia z mocy prawa, jeśli uchylona zostaje podstawa zabezpieczenia. Podatnik jest tu pozbawiony aktywnego prawa, aby to spowodować, np. w zakresie wykreślenia hipoteki.
7. Podatnikowi powinno przysługiwać odszkodowanie za niezgodną z prawem decyzję, nawet nieostateczną.

PROF. DR HAB. HENRYK DZWONKOWSKI – KOMENTARZ DO WYPOWIEDZI

Spośród zgłoszonych wyżej postulatów zastrzeżenie wywołuje wprowadzenie zasady *in dubio pro tributario*. W istocie oznacza ona bowiem zwolnienie organu, w razie wątpliwości z obowiązku prowadzenia dalszej interpretacji. Takie postępowanie wydaje się nie do przyjęcia.

MARCIN ŚWIĘCICKI, POSEŁ NA SEJM RP

1. Postulat wprowadzenia instytucji ombudsmana podatkowego. W krajach, w których instytucja ta funkcjonuje, załatwia on 95% spraw bez potrzeby zaangażowania w to sądu.

PROF. DR HAB. HENRYK DZWONKOWSKI – KOMENTARZ DO WYPOWIEDZI

Próba wprowadzenia ombudsmana podatkowego może się powieść. Nigdy za dużo instytucji ochrony podatnika. Pod warunkiem jednak, że przyznane mu uprawnienia nie będą blokowały przebiegu procesu podatkowego.

MAREK SUCHOWOLEC, GRZEGORZ STULGIS, IZBA GOSPODARCZA METALI
NIEZALEŻNYCH I RECYCLINGU

1. Postulat stosowania Ordynacji podatkowej w praktyce (postępowanie podatkowe powinno odbywać się na podstawie tego aktu, nie zaś na podstawie wewnętrznych instrukcji ministerialnych). W postępowaniach odnoszących się do VAT, specyficznych dla branży metali nieżelaznych i recydingu, stwierdzono następujące nieprawidłowości: a) nierozpoznawanie wniosków dowodowych, o ile nie prowadzą do potwierdzenia dotychczasowych ustaleń organu; b) *de facto* moc wiążąca decyzji wydanych na podstawie art. 108 ustawy o VAT, bez możliwości zapoznania się z aktami tych postępowań; c) nie stosuje się przepisów o firmantwie – nie ściga firmowanego (tj. nieuczciwego dostawcy lub usługodawcy).
2. Postulat szybkości postępowań (postępowania trwają bardzo długo), ale nie należy likwidować postępowań dwuinstancyjnego.

PROF. DR HAB. HENRYK DZWONKOWSKI – KOMENTARZ DO WYPOWIEDZI

Jeśli udowodni się w postępowaniu, że organ podatkowy działał na podstawie wewnętrznych instrukcji, to jest to podstawa do uchylecia każdej decyzji podatkowej. Takie działanie stanowi bowiem naruszenie zasady praworządności i zasady dwuinstancyjności postępowania.

PROF. KONRAD RACZKOWSKI, SPOŁECZNA AKADEMIA NAUK

1. Poprawić wykonalność prawa.

PROF. DR HAB. HENRYK DZWONKOWSKI – KOMENTARZ DO WYPOWIEDZI

Nie można odrywać jakości prawa od jego wykonalności. Warunkiem prawidłowego stosowania prawa jest jego dobra jakość.

DR HAB. ANDRZEJ GORGOL, UMCS

1. Zasady *in dubio pro tributario* nie można odnosić do ustalenia stanu faktycznego. Gwarancje wynikające z Ordynacji podatkowej w aktualnym brzmieniu są wystarczające.
2. Domniemanie prawidłowości deklaracji podatkowej jest kluczową dla podatnika gwarancją w kontekście ciężaru dowodu.
3. Właściwym wzorcem kontroli powinien być model kontroli przyjęty w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej.
4. Niebezpieczna jest teza o przysługiwaniu odszkodowania za błędy popełnione w sprawach podatkowych. Kwestia ta powinna być – jako kwestia z zakresu prawa prywatnego – uregulowana w Kodeksie cywilnym (i tak jest obecnie).

PROF. DR HAB. HENRYK DZWONKOWSKI – KOMENTARZ DO WYPOWIEDZI

Proszę porównać m.in. uwagi do głosu ministra Macieja Grabowskiego w sprawie obejścia prawa.

UCZESTNIK DYSKUSJI

1. Propozycja zmiany art. 33 Ordynacji podatkowej. Można sięgnąć po majątek wspólny, ale małżonek nie jest stroną postępowania podatkowego. To niedopuszczalne.

PROF. HANNA LITWIŃCZUK, UNIWERSYTET WARSZAWSKI

1. Polska jest zmuszona włączyć się do przeciwdziałania unikania opodatkowania, przy pełnej świadomości, jak trudnym zadaniem jest stworzenie ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego.

PROF. DR HAB. HENRYK DZWONKOWSKI – KOMENTARZ DO WYPOWIEDZI

Proszę porównać m.in. uwagi do głosu ministra Macieja Grabowskiego w sprawie obejścia prawa.

JACEK KULICKI, BIURO ANALIZ SEJMOWYCH

1. Akceptacja dla ombudsmana podatkowego, ale otwarte pozostaje pytanie o usytuowanie tego organu w systemie podatkowym.
2. Nie ma problemu dualizmu orzekania. To problem zarządzania w administracji skarbowej.
3. Przy reformie administracji skarbowej należy właściwie zdefiniować jej funkcje.

ANEKS

DR TOMASZ NOWAK, ZAKŁAD ZOBOWIĄZAŃ I PROCEDUR PODATKOWYCH
KATEDRY PRAWA FINANSOWEGO WYDZIAŁU PRAWA I ADMINISTRACJI
UNIwersytetu Łódzkiego

LEGISLACYJNE UJĘCIE PRZEPISÓW O EGZEKUCJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Poszukując legislacyjnego ujęcia egzekucji zobowiązań podatkowych, należy rozstrzygnąć następujące zagadnienia.

Po pierwsze, należy określić funkcję przepisów o egzekucji zobowiązań podatkowych, rozstrzygając, czy należą one do przepisów o powstawaniu przepisów o wymiarze, czy też przepisów o wykonaniu zobowiązań podatkowych.

Po drugie, biorąc pod uwagę, że w obowiązującym stanie prawnym egzekucję zobowiązań podatkowych prowadzi się na podstawie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (dalej: u.p.e.a.), która – przedstawiając w uproszczeniu – kompleksowo i wyczerpująco reguluje egzekucję większości obowiązków o charakterze publicznoprawnym, a nie tylko egzekucję zobowiązań podatkowych, rozstrzygnięcia wymaga, czy należy utrzymać obecnie rozwiązanie legislacyjne, czy też zasadne jest wypracowanie kompleksowej i wyczerpującej regulacji odnoszącej się wyłącznie do egzekucji zobowiązań podatkowych.

Po trzecie, przy założeniu utrzymania koncepcji legislacyjnej znajdującej odzwierciedlenie w obecnie obowiązującej regulacji prawnej, rozstrzygnięcia wymaga, jakie zagadnienia egzekucji zobowiązań podatkowych wymagają uregulowania w przepisach Ordynacji podatkowej (dalej także o.p.), a jakie należy pozostawić w zawartej w u.p.e.a. „ogólnej” regulacji egzekucji obowiązków o charakterze publicznoprawnym.

Odnosząc się do pierwszej kwestii, należy stwierdzić, że egzekucja zobowiązań podatkowych to niewątpliwie zagadnienie wykonywania zobowiązań podatkowych. Zgodnie z art. 1 pkt 1 u.p.e.a.: *ustawa określa sposób postępowania wierzycieli w przypadkach uchylania się zobowiązanych od wykonania ciążących na nich obowiązków*, a zgodnie z pkt 2 tego artykułu: *prowadzone przez organy egzekucyjne postępowanie i stosowane przez nie środki przymusu służące doprowadzeniu do wykonania lub zabezpieczenia wykonania obowiązków*. Z przepisów tych wyraźnie wynika, że – w zakresie w jakim u.p.e.a. odnosi się do zobowiązań podatkowych – egzekucja tych zobowiązań to kwestia wykonywania zobowiązań podatkowych.

Zwrócić należy również uwagę na treść art. 34 § 1a u.p.e.a., który stanowi, że: *jeżeli zarzut zobowiązanego jest lub był przedmiotem rozpatrzenia w odrębnym postępowaniu administracyjnym, podatkowym lub sądowym albo zobowiązany kwestionuje w całości lub w części wymagalność na-*

leżności pieniężnej z uwagi na jej wysokość ustaloną lub określoną w orzeczeniu, od którego przysługują środki zaskarżenia wierzyciel wydaje postanowienie o niedopuszczalności zgłoszonego zarzutu. Przepis ten wyraźnie wyłącza dopuszczalność kwestionowania w toku egzekucji wysokości egzekwowanego świadczenia. Wysokość tę ustala się w innym postępowaniu, którym – w zakresie zobowiązań podatkowych – jest postępowanie wymiarowe. W odniesieniu do zobowiązań podatkowych oznacza to, że wymiar zobowiązania przesądza o wysokości zobowiązania podatkowego podlegającego egzekucji. Tylko zobowiązanie wymierzone może podlegać egzekucji administracyjnej – i tylko w wysokości wymierzonej. Dotyczy to również zobowiązań wynikających wprost z przepisów prawa podatkowego. Zgodnie bowiem z treścią art. 21 § 4 o.p.: *przepisy § 3 i art. 53a stosuje się odpowiednio, gdy podatnik obowiązany jest do zapłaty podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku bez złożenia deklaracji, a obowiązku tego nie wykonał w całości lub w części*. A więc w przypadku gdy nie ma obowiązku złożenia deklaracji podatkowej, to brak zapłaty podatku, pomimo ciężącego na podatniku obowiązku, lub zapłata w nieprawidłowej wysokości uruchamiają kompetencję organu podatkowego do wymiaru zobowiązania podatkowego na zasadach analogicznych jak określone w art. 21 § 3 o.p.

Przepisy o egzekucji zobowiązań podatkowych nie przewidują zatem, aby w jej toku dokonywany był wymiar tego zobowiązania.

Następnie należy rozważyć:

- 1) kompleksową regulację egzekucji zobowiązań podatkowych – w odrębnym akcie prawnym lub w Ordynacji podatkowej, lub
- 2) utrzymanie stanu obecnie obowiązującego, tj. utrzymanie ustawy o egzekucji administracyjnej jako aktu prawnego, na podstawie którego prowadzona jest egzekucja należności podatkowych.

Do zalet przyjętej obecnie koncepcji realizującej unifikację prawnej regulacji egzekucji obowiązków o charakterze publicznoprawnym zalicza się przede wszystkim zmniejszenie objętości prawa, co czyni je przejrzystym, a przez to łatwym do stosowania¹. Wśród wad wymienia się natomiast nieuwzględnienie specyfiki egzekucji należności podatkowych².

W literaturze nie przedstawiono jak dotąd przekonujących argumentów przemawiających za przyjęciem koncepcji kompleksowej i wyczerpującej regulacji egzekucji zobowiązań podatkowych (ani poza, ani w ramach u.p.e.a.). Przebieg postępowania egzekucyjnego oraz samej egzekucji administracyjnej, a także tryb podejmowania czynności egzekucyjnych, w tym sposób zastosowania poszczególnych środków egzekucyjnych, nie wykazują odmienności w zależności od rodzaju egzekwowanej należności pieniężnej (egzekucja administracyjna znajduje zastosowanie

¹ M. Masternak, *Realizacja zobowiązań podatkowych. Egzekucja podatkowa* [w:] *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010, s. 810.

² *Ibidem*.

nie tylko do podatków, ale również do innych świadczeń pieniężnych o charakterze publiczno-prawnym; z drugiej zaś strony nie każda należność pieniężna podlegająca egzekucji administracyjnej jest świadczeniem, do którego – zgodnie z treścią jej art. 2 – znajdują zastosowanie przepisy Ordynacji). Nie ma zatem potrzeby, aby rezygnować z zastosowania „ogólnej” regulacji egzekucji również do egzekucji zobowiązań podatkowych, przynajmniej w zakresie, w jakim regulacja ta określa przebieg postępowania egzekucyjnego i samej egzekucji administracyjnej.

Rozstrzygnięcia wymaga zatem, czy – a jeśli tak, to w jakim zakresie oraz w jaki sposób egzekucja zobowiązań podatkowych powinna zostać uregulowana w Ordynacji podatkowej.

Wykonywanie zobowiązań podatkowych – zarówno dobrowolne, jak i przymusowe – jest konsekwencją jego wymiaru. Wymiar – jako konkretyzacja zaistniałego u podatnika obowiązku podatkowego – wyznacza zakres realizacji obowiązku podatkowego, która następuje przez wykonanie zobowiązania podatkowego. Wykonaniu podlega wyłącznie zobowiązanie wymierzone. Podstawą prawną wykonania zobowiązania podatkowego, w tym również przymusowego, są formy prawne wymiaru. Przenosząc powyższe na wykonanie przymusowe, tj. egzekucję, tytułem egzekucyjnym może być zatem wyłącznie jedna z przewidzianych przepisami Ordynacji podatkowej form wymiaru zobowiązań podatkowych. Analogicznie przedstawia się sytuacja w przypadku wykonywania i egzekucji należności ciężącej na płatniku, inkasencie, spadkobiercy oraz osobie trzeciej. W odniesieniu do tych podmiotów przepisy Ordynacji posługują się pojęciem ich odpowiedzialności – należy jednak zwrócić uwagę, że w każdym z tych przypadków elementem orzeczenia o ich odpowiedzialności jest ustalenie należności, za którą mają odpowiadać.

Pomiędzy wymiarem a wykonywaniem zobowiązań podatkowych istnieje zatem związek funkcjonalny polegający na tym, że wykonaniu podlega zobowiązanie wymierzone. Ponieważ egzekucja zobowiązań podatkowych jest równoznaczna z ich wykonaniem, opisany w zdaniu poprzednim związek funkcjonalny istnieje również pomiędzy wymiarem a egzekucją zobowiązań podatkowych. Egzekucji podlegać mogą wyłącznie zobowiązania wymierzone.

Z tych względów przepisy Ordynacji podatkowej powinny regulować tytuły egzekucyjne stanowiące podstawę egzekucji administracyjnej zobowiązań podatkowych.

Ponadto, biorąc pod uwagę, że wymiar zobowiązań podatkowych może być w praktyce procesem wieloetapowym, istotne jest również określenie przesłanek wykonalności oraz wymagalności wymiaru³.

Po pierwsze zatem, należy określić, która z form wymiaru i pod jakimi warunkami może podlegać egzekucji administracyjnej. W tym zakresie rozstrzygnięcia ustawodawcy wymaga określenie:

³ Zakresy znaczeniowe pojęć wymagalności i wykonalności zobowiązań podatkowych nie zostały wyznaczone jednoznacznie i precyzyjnie – ani w doktrynie, ani w przepisach prawa (o.p. oraz u.p.e.a.). Zagadnienie to wymagałoby odrębnego opracowania. Rozwiązanie tego zagadnienia nie jest niezbędne dla niniejszego opracowania.

- 1) czy, a jeśli tak, to w jakich przypadkach, wykonaniu podlega deklaracja podatkowa; założyć jednocześnie należy, że jej wykonalność niekoniecznie musi być tożsama z dopuszczalnością egzekucji zobowiązania w niej wykazanego,
- 2) czy tylko decyzja ostateczna, czy również decyzja nieostateczna – i w jakich sytuacjach (rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej, wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej) może stanowić tytuł egzekucyjny w egzekucji zobowiązań podatkowych,
- 3) czy nie wystąpiły przesłanki uchylające – pomimo powstania obowiązku podatkowego oraz pomimo wymiaru – wykonalność zobowiązania, tj. umorzenie zaległości podatkowej, przedawnienie wykonania zobowiązania podatkowego.

Po drugie, należy zwrócić uwagę, że egzekucja zobowiązań podatkowych jest konsekwencją niewykonania zobowiązania w sposób dobrowolny. Nie znajdowałyby uzasadnienia:

- 1) egzekucja zobowiązania, które już zostało wykonane, ewentualnie
- 2) egzekucja zobowiązania, które wprawdzie nie zostało wykonane, jednak jego niewykonanie nie stanowi naruszenia przepisów o wykonywaniu zobowiązań podatkowych.

Niewykonanie zobowiązania nie stanowi naruszenia przepisów o wykonywaniu zobowiązań podatkowych w przypadku, gdy podatnik nie pozostaje jeszcze w zwłoce, tj. wówczas gdy zobowiązanie wymierzone nie stało się jeszcze zaległością podatkową. Z punktu widzenia egzekucji zobowiązań podatkowych znaczenie w tym zakresie mają przepisy o terminach płatności, w tym przepisy o odroczeniu terminu płatności oraz o rozłożeniu płatności podatku na raty.

Podsumowując, z punktu widzenia egzekucji zobowiązań podatkowych, regulacją *stricte* podatkową, a więc regulacją, którą należy utrzymać lub wprowadzić do Ordynacji podatkowej, są przepisy dotyczące następujących zagadnień:

- 1) formy wymiaru zobowiązań podatkowych oraz formy ustalenia innego rodzaju należności uregulowanych w przepisach prawa podatkowego (np. odpowiedzialności płatnika, osoby trzeciej itd.),
- 2) wykonalność wymierzonego zobowiązania,
- 3) terminy płatności, na podstawie których w konkretnym przypadku rozstrzyga się, czy zobowiązanie jeszcze niewykonane może być już egzekwowane,
- 4) okoliczności, których skutkiem jest wykonanie zobowiązania podatkowego.

Powyższe ustalenia potwierdza konstrukcja tytułu wykonawczego uregulowana w art. 27 u.p.e.a. Tytuł wykonawczy to: *dokument urzędowy wystawiony przez wierzyciela, zawierający informacje potrzebne do prowadzenia egzekucji oraz wnioszek o jej wszczęcie. Dokument ten stwierdza istnienie*

i wymagalność obowiązku, do którego wykonania ma doprowadzić – wszczęte na podstawie tytułu wykonawczego – postępowanie egzekucyjne⁴. Tytuł wykonawczy określa zakres i treść egzekucji⁵.

Znaczenie sporządzenia – i to w sposób prawidłowy – tytułu wykonawczego jest następujące:

- 1) egzekucja jest wszczynana przez organ egzekucyjny *na podstawie tytułu wykonawczego* (art. 26 § 1 u.p.e.a.),
- 2) *wszczęcie egzekucji administracyjnej następuje z chwilą doręczenia zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego* (art. 26 § 5 pkt 1 u.p.e.a.),
- 3) *jeżeli (...) tytuł wykonawczy nie spełnia wymogów określonych w art. 27 § 1 i 2, organ egzekucyjny nie przystępuje do egzekucji, zwracając tytuł wierzycielowi* (art. 29 § 1 u.p.e.a.),
- 4) *organ egzekucyjny lub egzekutor, przystępując do czynności egzekucyjnych, doręcza zobowiązanemu odpis tytułu wykonawczego, o ile nie został wcześniej doręczony* (art. 32 u.p.e.a.)

Sporządzenie tytułu wykonawczego jest więc najistotniejszą czynnością poprzedzającą wszczęcie egzekucji administracyjnej.

Elementy tytułu wykonawczego określone są w art. 27 u.p.e.a. i należą do nich:

- 1) oznaczenie wierzyciela,
- 2) wskazanie imienia i nazwiska lub firmy zobowiązanego i jego adresu, a także określenie zatrudniającego go pracodawcy i jego adresu, jeżeli wierzyciel dysponuje taką informacją,
- 3) treść podlegającego egzekucji obowiązku, podstawę prawną tego obowiązku oraz stwierdzenie, że obowiązek jest wymagalny, a w przypadku egzekucji należności pieniężnej – także określenie jej wysokości, terminu, od którego nalicza się odsetki z tytułu niezapłaconia należności w terminie, oraz rodzaju i stawki tych odsetek,
- 4) wskazanie zabezpieczenia należności pieniężnej hipoteką przymusową albo przez ustanowienie zastawu skarbowego lub rejestrowego, lub zastawu nieujawnionego w żadnym rejestrze ze wskazaniem terminów powstania tych zabezpieczeń,
- 5) wskazanie podstawy prawnej pierwszeństwa zaspokojenia należności pieniężnej, jeżeli należność korzysta z tego prawa i prawo to nie wynika z zabezpieczenia należności pieniężnej,
- 6) wskazanie podstawy prawnej prowadzenia egzekucji administracyjnej,
- 7) datę wystawienia tytułu, podpis z podaniem imienia, nazwiska i stanowiska służbowego podpisującego oraz odcisk pieczęci urzędowej wierzyciela,
- 8) pouczenie zobowiązanego o skutkach niezawiadomienia organu egzekucyjnego o zmianie miejsca pobytu,

⁴ J. Wyporska-Frankiewicz, *Tytuł wykonawczy. Komentarz praktyczny*, Lex nr 142804.

⁵ M. Ofiarska, *Tytuł wykonawczy, Komentarz praktyczny*, Lex ABC nr 71335.

- 9) pouczenie zobowiązanego o przysługującym mu w terminie 7 dni prawie zgłoszenia do organu egzekucyjnego zarzutów w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego,
- 10) klauzulę organu egzekucyjnego o skierowaniu tytułu do egzekucji administracyjnej,
- 11) wskazanie środków egzekucyjnych stosowanych w egzekucji należności pieniężnych.

Wiele z powyższych elementów stanowi bezpośrednie odzwierciedlenie wymiaru zobowiązań podatkowych.

Przed wszystkim należy wskazać, że rezultat wymiaru, a więc decyzja lub deklaracja podatkowa, daje podstawę prawną, o której mowa w art. 27 § 1 pkt 3 u.p.e.a. (w związku z art. 3 i 3a u.p.e.a.). Przeprowadzenie wymiaru przez organ podatkowy jest równocześnie stwierdzeniem istnienia obowiązku, który następnie może podlegać egzekucji administracyjnej. Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że jedną z podstaw zarzutów wobec prowadzonej egzekucji jest określenie egzekwowanego obowiązku niezgodnie z treścią obowiązku wynikającego z orzeczenia, o którym mowa w art. 3 i 4 u.p.e.a. (art. 33 pkt 3 u.p.e.a.). Egzekwowany obowiązek powinien pokrywać się z treścią obowiązku określoną w orzeczeniu, stanowiącym podstawę prawną prowadzenia egzekucji; inaczej zarzut wobec egzekucji okaże się skuteczny. Skoro podstawą prawną prowadzenia egzekucji zobowiązań podatkowych jest jedna z form prawnych wymiaru, to w zakresie zobowiązań podatkowych wymiar wyznacza zakres egzekucji zobowiązania podatkowego, co dodatkowo podkreśla funkcjonalny związek pomiędzy wymiarem a egzekucją (i w ogóle wykonywaniem zobowiązań podatkowych).

Wymiar umożliwia sporządzenie tytułu wykonawczego w zakresie następujących – wskazanych w art. 27 § 1 u.p.e.a. – elementów:

- 1) wskazania imienia i nazwiska lub firmy zobowiązanego i jego adresu (pkt 2),
- 2) treści podlegającego egzekucji obowiązku, a w przypadku egzekucji należności pieniężnej – także określenie jej wysokości (pkt 3),
- 3) wskazania podstawy prawnej prowadzenia egzekucji administracyjnej (pkt 6).

Również w literaturze zwrócono uwagę, że wymienione w art. 27 u.p.e.a. elementy tytułu wykonawczego są podobne do elementów decyzji administracyjnej określonych w art. 107 k.p.a.⁶. Przenosząc to spostrzeżenie na grunt prawa podatkowego, nie wystarczy poprzestać na konstatacji, że dotyczy ono również podobieństwa do elementów decyzji podatkowej, określonych w art. 210 o.p. Elementy tytułu wykonawczego są również podobne do elementów, jakie zawierają deklaracje samowymiarowe⁷.

⁶ Z. Leoński, *Administracyjne postępowanie egzekucyjne. Problemy węzłowe*, Poznań 2003, s. 84.

⁷ Por. np. H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 21 Ordynacji podatkowej [w:] Ordynacja podatkowa 2011. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2011, s. 287. Autor zwraca uwagę, że elementy deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 21 § 2 o.p., są takie same jak elementy decyzji podatkowej.

Natomiast przepisy Ordynacji podatkowej o wykonalności i wymagalności zobowiązania podatkowego umożliwiają wystawienie tytułu wykonawczego w zakresie: *stwierdzenia, że obowiązek jest wymagalny, (...) terminu, od którego nalicza się odsetki z tytułu niezapłacenia należności w terminie oraz rodzaju i stawki tych odsetek* (pkt 3).

Biorąc zatem pod uwagę:

- ustalenia doktryny, zgodnie z którymi tytuł wykonawczy jest dokumentem urzędowym, potwierdzającym istnienie, wykonalność oraz wymagalność obowiązku, który ma być egzekwowany,
- treść art. 27 u.p.e.a., który określa elementy tytułu wykonawczego w sposób analogiczny do elementów decyzji, w prawie podatkowym – decyzji i deklaracji podatkowej,

stwierdzić należy, że tytuł wykonawczy stanowi egzekucyjne „odzwierciedlenie” treści jednej z form wymiaru zobowiązań podatkowych oraz pozostałych przesłanek dopuszczalności wszczęcia egzekucji administracyjnej.

Brak wymiaru wyłącza możliwość sporządzenia tytułu wykonawczego. Bez wymiaru nie jest zatem możliwe faktyczne zrealizowanie powstałego obowiązku podatkowego przez przymusowe wykonanie.

Z legistycznego punktu widzenia przepisy Ordynacji podatkowej określają „materialne” elementy tytułu wykonawczego. Z kolei u.p.e.a. określa elementy tytułu wykonawczego, stanowiące dokładne odzwierciedlenie zagadnień uregulowanych przepisami Ordynacji.

Obecnie w systematyce Ordynacji podatkowej przepisy stwierdzające istnienie, wykonalność i wymagalność obowiązku podatkowego nie znajdują się w jednym miejscu, ale są „rozrzucone” po całym akcie prawnym.

Do norm, które regulują sposób stwierdzenia istnienia obowiązku podatkowego, należą przepisy o:

- 1) wymiarze zobowiązań podatkowych (art. 21 o.p.),
- 2) orzeczeniu o odpowiedzialności podatkowej płatnika (art. 30 § 4 i § 5 o.p.),
- 3) orzeczeniu o odpowiedzialności spadkobiercy (art. 100 § 1 o.p.),
- 4) orzeczeniu o odpowiedzialności osoby trzeciej (art. 108 § 1 o.p.).

Przepisami tymi są również art. 3 i 3a u.p.e.a.⁸.

⁸ Zgodnie z art. 3 § 1 u.p.e.a.: egzekucję administracyjną stosuje się do obowiązków określonych w art. 2, gdy wynikają one z decyzji lub postanowień właściwych organów. Z kolei art. 3a § 1 u.p.e.a. stanowi, że: *w zakresie zobowiązań powstałych w przypadkach określonych w art. 8 i art. 21 § 1 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, długów celnych powstałych w przypadkach określonych w art. 201 ust. 1 oraz art. 209 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie Wydanie Specjalne, rozdz. 2, t. 4, str. 307, z późn. zm.), podatków wykazanych w zgłoszeniu celnym, składek na ubezpieczenie społeczne, opłat paliwowych, o których mowa w ustawie z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz*

W obecnie obowiązującym stanie prawnym regulacja tytułów egzekucyjnych w zakresie obowiązków podatkowych znajduje się zatem zarówno w Ordynacji podatkowej, jak i w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przy czym ani w jednym, ani w drugim akcie prawnym nie ma kompleksowego i wyczerpującego uregulowania z punktu widzenia ich systematyki.

Do norm, które regulują zagadnienie wymagalności i wykonalności zobowiązań podatkowych, należą przepisy o:

- 1) terminach płatności (art. 47 o.p.),
- 2) odroczeniu terminów płatności lub rozłożenia płatności na raty (art. 48 w związku z art. 67a § 1 pkt 1 i 2 o.p.),
- 3) wykonalności decyzji podatkowej, w tym wstrzymaniu wykonania decyzji ostatecznej (art. 239a i n. o.p.),
- 4) umorzeniu zaległości podatkowych (art. 67a § 1 pkt 3 i art. 67d o.p.),
- 5) przedawnieniu zobowiązań podatkowych (art. 70–71 o.p.).

Z kolei w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie ma regulacji, która w sposób jednoznaczny, wyczerpujący i kompleksowy określałaby przesłanki wszczęcia postępowania egzekucyjnego oraz przesłanki wszczęcia egzekucji administracyjnej. Przesłanki te wywodzi się z poszczególnych przepisów usytuowanych w różnych miejscach ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Co więcej, ustalenia w tym zakresie muszą być dokonywane na podstawie treści przepisów odnoszących się do instytucji tylko pośrednio związanych z przesłankami wszczęcia egzekucji administracyjnej. I tak, o wymagalności zobowiązania jako warunku prowadzenia jego egzekucji – co wydaje się pierwszoplanową przesłanką egzekucji – można wnosić z treści art. 27 § 1 pkt 3 u.p.e.a., który wskazuje, że jednym z elementów tytułu wykonawczego jest zawarcie „stwierdzenia, że obowiązek jest wymagalny”. Z art. 6 ust. 1 u.p.e.a., który stanowi, że: *w razie uchylania się zobowiązanego od wykonania obowiązku wierzyciel powinien podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych*, można – choć również nie wprost – wywieść, że jedną z przesłanek wszczęcia postępowania egzekucyjnego oraz egzekucji administracyjnej jest niewykonanie obowiązku. Dopiero art. 7 § 3 u.p.e.a. stanowi, że: *stosowanie środka*

o Krajowym Funduszu Drogowym (Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2571, z późn. zm.), a także dopłat, o których mowa w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. Nr 201, poz. 1540), stosuje się również egzekucję administracyjną, jeżeli wynikają one odpowiednio:

- 1) z deklaracji lub zeznania złożonego przez podatnika lub płatnika;*
- 2) ze zgłoszenia celnego złożonego przez zobowiązanego;*
- 3) z deklaracji rozliczeniowej złożonej przez płatnika składek na ubezpieczenie społeczne;*
- 4) z informacji o opłacie paliwowej;*
- 5) z informacji o dopłatach.*

egzekucyjnego jest niedopuszczalne, gdy egzekwowany obowiązek o charakterze pieniężnym lub niepieniężnym został wykonany albo stał się bezprzedmiotowy, przy czym należy zwrócić uwagę, że przepis ten nie dopuszcza zastosowania środka egzekucyjnego, jeśliby egzekwowany obowiązek dotyczył obowiązku wykonanego, nie ustanawia natomiast wykonania obowiązku jako przeszkody we wszczęciu postępowania egzekucyjnego oraz samej egzekucji. Ponadto art. 7 § 3 u.p.e.a. posługuje się nieprecyzyjnym zwrotem „egzekwowany obowiązek o charakterze pieniężnym lub niepieniężnym został wykonany albo stał się bezprzedmiotowy” – w zakresie w jakim przepis ten stanowi o bezprzedmiotowości, którą nie jest wykonanie obowiązku. Wiele przesłanek wszczęcia postępowania egzekucyjnego oraz egzekucji administracyjnej – należy założyć, że w tym również niektóre aspekty bezprzedmiotowości – wywieść można dopiero z analizy podstaw zarzutów wobec egzekucji, określonych w art. 33 u.p.e.a. Zaliczyć należy tu niewystąpienie takich zdarzeń, jak: wykonanie lub umorzenie w całości albo w części obowiązku, przedawnienie, wygaśnięcie obowiązku (art. 33 pkt 1 u.p.e.a.), odroczenie terminu wykonania obowiązku albo brak wymagalności obowiązku z innego powodu, rozłożenie na raty spłaty należności pieniężnej (art. 33 pkt 3 u.p.e.a.). Logika rozwiązania legislacyjnego powinna być jednak odwrotna – skoro pierwszoplanowym etapem postępowania administracyjnego jest jego wszczęcie, a następnie wszczęcie samej egzekucji, dopiero zaś w ich następstwie podmiotowi, wobec którego prowadzona jest egzekucja, przysługuje środek prawny w postaci zarzutów wobec prowadzonej egzekucji, to regulacja ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w tym zakresie powinna w pierwszej kolejności wyczerpująco określać przesłanki wszczęcia postępowania egzekucyjnego i wszczęcia egzekucji, a dopiero następnie określać podstawy zarzutów, odnosząc je do tych przesłanek⁹.

Jest to wprawdzie wada regulacji egzekucji wszelkich obowiązków podlegających egzekucji administracyjnej, jednak w przypadku egzekucji zobowiązań podatkowych jest to brak szczególnie rażący, gdyż w zobowiązaniach podatkowych przesłanki te są dość rozbudowane.

Usytuowanie regulacji tytułów egzekucyjnych zarówno w Ordynacji podatkowej, jak i w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji stanowi również przyczynę niespójnego uregulowa-

⁹ Zauważyć również należy, że w literaturze odnoszącej się do wszczęcia postępowania egzekucyjnego nie funkcjonuje pojęcie przesłanek wszczęcia, autorzy natomiast przedstawiają czynności poprzedzające wszczęcie postępowania egzekucyjnego. Por. np. Z.R. Kmiecik, *Czynności egzekucyjne w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym* [w:] *System egzekucji administracyjnej*, J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa 2004, s. 239. Zalicza się do nich:

- 1) przesłanie zobowiązanemu upomnienia, chyba że nie jest wymagane,
- 2) sporządzenie tytułu wykonawczego,
- 3) skierowanie do organu egzekucyjnego wniosku o wszczęcie egzekucji administracyjnej,
- 4) czynności dowodowe zmierzające do ustalenia sytuacji majątkowej zobowiązanego,
- 5) wybór środka egzekucyjnego.

nia deklaracji podatkowych jako tytułu egzekucyjnego w egzekucji administracyjnej. Podkreślenia wymaga, że wada legislacyjna w zakresie regulacji deklaracji samowymiarowej jako tytułu egzekucyjnego jest szczególnie rażąca w systemie, w którym samowymiar dominuje jako wymiar pierwotny.

Zgodnie z art. 21 § 2 o.p.: *jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w § 1 pkt 1, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem § 3*. Zgodnie zaś z art. 3a u.p.e.a. deklaracja podatkowa – przy spełnieniu przesłanek wskazanych w art. 3a § 2 u.p.e.a., tj. o ile w deklaracji, w zeznaniu, w zgłoszeniu celnym, w deklaracji rozliczeniowej albo w informacji o opłacie paliwowej lub w informacji o dopłatach zostało zamieszczone pouczenie, że stanowią one podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego oraz pod warunkiem, że wierzyciel przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego przesłał zobowiązanemu upomnienie, o którym mowa w art. 15 § 1 u.p.e.a. – może stanowić podstawę prowadzenia egzekucji administracyjnej, a w związku z tym również podstawę wystawienia tytułu wykonawczego – w zakresie kwoty wykazanej przez podatnika w deklaracji, a przez niego niezapłaconej. Z przepisu tego jednoznacznie wynika, że w zakresie wskazanym w zdaniu poprzednim deklaracja podatkowa stanowi tytuł egzekucyjny.

Jeśli już jednak odwołać się do uregulowania znajdującego się w Ordynacji podatkowej, to należy zwrócić uwagę, że jedną z przesłanek wydania decyzji, o której mowa w art. 21 § 3 o.p. jest okoliczność, że: *podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku*. Porównując art. 21 § 2 o.p. z jego § 3, można by wywieść, że nieuiszczenie przez podatnika kwoty zadeklarowanej wymaga wydania decyzji, o której mowa w § 3. Decyzja, o której mowa w art. 21 § 3 o.p., przestałaby być li tylko instrumentem wymiaru zobowiązań podatkowych, ale również instrumentem ich wykonywania – skoro przesłanką jej wydania jest niewykonanie zobowiązania podatkowego w zakresie kwoty wykazanej przez podatnika w złożonej przez niego deklaracji podatkowej.

Podkreślenia wymaga jednocześnie, że w części, w jakiej art. 21 § 3 o.p. znajduje zastosowanie w sytuacji, w której: *podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku*, nie jest instrumentem wymiaru podatku w zakresie zobowiązania podatkowego, którego kwota wynika wprost z przepisów prawa. Sytuacja ta jest bowiem uregulowana wyraźnie w art. 21 § 4 o.p.

Nie wydaje się, aby wystarczającym powodem ustanowienia braku wykonania obowiązku zapłaty przez podatnika w całości lub w części ciążącego na nim podatku jako jednej z przesłanek wydania decyzji na podstawie art. 21 § 3 o.p., była niemożność prowadzenia egzekucji z nieruchomości na podstawie deklaracji podatkowej. Z treści art. 110 § 2 u.p.e.a. wynika wyraźnie, że zastosowanie tego środka egzekucyjnego wymaga oparcia egzekucji na orzeczeniu organu władzy publicznej (wyroku lub decyzji). Po pierwsze jednak, kwestia przesłanek zastosowania jednego ze środków egzekucyjnych, nawet tak silnie ingerujących we własność zobowiązanego jak egzekucja z nieruchomości, jest nazbyt wypadkowa, aby tylko z jej powodu rozszerzać zakres zastosowania art. 21 § 3 o.p., który – obok § 2 tego artykułu – w prawie podatkowym stanowi „kamień milowy”

regulacji samowymiaru. Po drugie zaś, art. 110 § 2 u.p.e.a. wydaje się nie uwzględniać, że od początku lat 90. dominuje system samowymiaru, w ramach którego wymiar decyzyjny jest jedynie selektywny i w praktyce – biorąc pod uwagę skalę odniesioną do liczby składanych deklaracji samowymiarowych – dokonywany jest rzadko¹⁰.

Legislacyjne ujęcie deklaracji podatkowej składanej w systemie samowymiaru jako tytułu egzekucyjnego powinno zatem dawać jednoznaczną i precyzyjną odpowiedź, czy i pod jakimi warunkami deklaracja ta może być podstawą prowadzenia egzekucji administracyjnej, uwzględniając przede wszystkim selektywność wydawania decyzji na podstawie art. 21 § 3 o.p.

Reasumując, przedstawić należy kilka wniosków.

- Ze względu na opisaną na wstępie niniejszego opracowania funkcję regulacji egzekucji zobowiązań podatkowych, przepisy te należy usytuować wśród przepisów o wykonywaniu zobowiązań podatkowych.
- Biorąc pod uwagę, że pierwszeństwo przypisuje się dobrowolnemu wykonaniu, egzekucja zaś, jako wykonanie przymusowe, wchodzi w grę dopiero, gdy do dobrowolnego wykonania nie doszło, przepisy o egzekucji zobowiązań podatkowych powinny zostać usytuowane po przepisach o wykonywaniu dobrowolnym.
- Nie ma dostatecznych przesłanek, aby w Ordynacji podatkowej uregulować kompleksowo i wyczerpująco całość zagadnień egzekucji zobowiązań podatkowych. Przede wszystkim nie ma uzasadnienia, aby dla zobowiązań podatkowych tworzyć odrębną regulację określającą przebieg postępowania egzekucyjnego oraz samej egzekucji administracyjnej.
- Regulacja egzekucji zobowiązań podatkowych w Ordynacji podatkowej powinna obejmować te zagadnienia, które świadczą o związku funkcjonalnym pomiędzy wymiarem a egzekucją zobowiązań podatkowych oraz pomiędzy dobrowolnym a przymusowym wykonywaniem zobowiązań podatkowych. Zaliczyć tu należy następujące zagadnienia:
 - a) wskazanie, które z form wymiaru – i pod jakimi warunkami (o ile przyjąć, że ustanowienie takich warunków jest uzasadnione) – stanowią tytuły egzekucyjne;
 - b) określenie przesłanek wykonalności tych tytułów (w obecnym stanie prawnym są to nie tylko przepisy znajdujące się w dziale IV rozdział 16a o.p. zatytułowanym „Wykonanie decyzji”, ale również art. 21 § 2 o.p. odnoszącym się do wykonalności zobowiązania wykazanego w deklaracji samowymiarowej, a także przepisy o umorzeniu zaległości podatkowej oraz o przedawnieniu, które „uchylają” wykonalność wymierzonego zobowiązania podatkowego);
 - c) określenie przesłanek wszczęcia egzekucji administracyjnej na podstawie tych tytułów, do których należy zaliczyć upływ terminu płatności podatku oraz niewykonanie zobowiązania.

¹⁰ O charakterze prawnym deklaracji samowymiarowych i selektywnym charakterze decyzji wydawanych na podstawie art. 21 § 3 o.p.: H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 21 Ordynacji podatkowej, op. cit.*, s. 284–285.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ OSÓB TRZECICH – UJĘCIE LEGISLACYJNE

Uwagi wstępne

Odpowiedzialność osób trzecich można ujmować dwojako:

- a) albo z punktu widzenia celów regulacji,
- b) albo z punktu widzenia pozycji prawnej osoby trzeciej odpowiedzialnej za zobowiązania podatkowe.

Celem regulacji jest potrzeba szczególnej ochrony interesu fiskalnego przez rozszerzenie zakresu podmiotów odpowiedzialnych za wykonanie zobowiązania podatkowego¹. Przez ustanowienie odpowiedzialności osób trzecich organ podatkowy może dochodzić wykonania zobowiązania podatkowego nie tylko od podatnika, a więc podmiotu, na którym zobowiązanie to ciąży, ale również od innego podmiotu, który wprawdzie nie jest stroną stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, ale ze względu na zaliczenie go do kategorii osób trzecich i tylko z tego względu może, po spełnieniu przesłanek określonych w art. 110–117a o.p., zostać obciążony obowiązkiem wykonania tego zobowiązania.

Z kolei dla osoby trzeciej jej odpowiedzialność jest samodzielną powinnością². Powstanie tej powinności, choć nierozzerwalnie związane z istnieniem zaległości podatkowej ciążącej na podatniku, skutkuje obowiązkiem dokonania zapłaty należności ustalonej dla osoby trzeciej (w drodze decyzji, o której mowa w art. 108 § 1 o.p.), zaś obowiązek ten powinien zostać spełniony przez tę osobę trzecią. Źródłem tej należności nie są przepisy materialnego prawa podatkowego określające podmiot, przedmiot, podstawę i stawkę opodatkowania, ale art. 107–119 o.p., tj. przepisy regulujące przesłanki i zasady odpowiedzialności osoby trzeciej. Choć obowiązek podatkowy nie powstaje dla osoby trzeciej, ciąży na niej – po wydaniu decyzji o jej odpowiedzialności – obowiązek zapłaty ze względu na powiązania stanowiące określone w art. 110–117a o.p. przesłanki odpowiedzialności osoby trzeciej. Niezależnie od skutku zapłaty należności ciążącej na osobie trzeciej, którym jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, dla tej osoby odpowiedzialność ta stanowi realne obciążenie, które nie wynika wprawdzie z powstania u niej obowiązku podatko-

¹ A. Olesińska, *Zagadnienie modelu odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 1, s. 82.

² Por. R. Mastalski, *Komentarz do art. 107 [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, Wrocław 2011, s. 511.

wego, ale z określonych w art. 110–117a o.p. powiązań z podatnikiem i z faktu niewywiązania się podatnika z obowiązku zapłaty podatku. Z punktu widzenia sytuacji prawnej osoby trzeciej art. 107–119 o.p. stanowią podstawę prawną jej materialnych uprawnień i obowiązków³.

Legislacyjne ujęcie odpowiedzialności osób trzecich może być zatem dwojakie.

Z jednej strony, uwydatniając kwestię rozszerzenia zakresu podmiotów, na których ciąży obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego, można usytuować przepisy o odpowiedzialności osób trzecich w systematyce Ordynacji podatkowej, przyjmując za kryterium jej funkcje, a więc umiejscawiając je albo wśród przepisów o powstawaniu zobowiązań podatkowych, albo wśród przepisów o wymiarze, albo wśród przepisów o wykonywaniu zobowiązań podatkowych.

Z drugiej zaś strony, gdyby przyjęć jako punkt odniesienia pozycję prawną osoby trzeciej to powstawanie, wymiar i wykonywanie zobowiązań podatkowych nie mogą być kryterium umiejscowienia regulacji prawnej w systematyce Ordynacji podatkowej. Regulacja ta nie odnosi się w ogóle do zobowiązań podatkowych, ale do innej – odrębnej – należności, tj. należności ciążyącej na osobie trzeciej. Przepisy o odpowiedzialności tych osób należałoby usytuować wśród materialnoprawnych przepisów Ordynacji podatkowej. W systematyce obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej byłby to dział 1 „Przepisy ogólne”, ewentualnie jeden z kolejnych działów znajdujących się na początku tego aktu prawnego.

Funkcje regulacji odpowiedzialności osoby trzeciej

Przyjmując za kryterium funkcje Ordynacji podatkowej, rozważenia wymaga kolejno, czy przepisy o odpowiedzialności osoby trzeciej to przepisy o powstawaniu zobowiązań podatkowych, czy też o ich wymiarze lub wykonywaniu.

Przepisy o odpowiedzialności osób trzecich nie są przepisami o powstawaniu zobowiązań podatkowych. Zobowiązanie podatkowe ciąży na podatniku, a nie na osobie trzeciej. Zobowiązanie podatkowe jest następstwem powstania obowiązku podatkowego, co jest konsekwencją zaistnienia zdarzenia podatkowego u podatnika, a nie u osoby trzeciej.

Przepisy o odpowiedzialności osób trzecich nie są przepisami o wymiarze zobowiązań podatkowych. Zobowiązanie podatkowe ciąży na podatniku (co wyraźnie wynika z art. 5 o.p.), a nie na osobie trzeciej (co wyraźnie wynika z art. 107 § 1 o.p., który wyraźnie określa, że osoba trzecia odpowiada za zaległości podatkowe „podatnika”). Wymiar może być dokonywany wyłącznie przez podatnika (samowymiar) lub wobec podatnika (przez płatnika lub przez organ podatkowy). Wymiaru zobowiązania podatkowego nie dokonuje osoba trzecia; nie jest on też dokonywany wobec osoby trzeciej.

³ *Ibidem*, s. 510.

Osoba trzecia wykonuje zobowiązanie już wcześniej wymierzone. Wskazuje na to wyraźnie zawarty w art. 107 § 1 o.p. zwrot „za zaległości podatkowe podatnika”. Skoro zgodnie z art. 51 § 1 o.p. zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie, a kwotą podatku do zapłaty jest kwota wykazana w deklaracji (art. 21 § 2 o.p.) lub określona/ustalona w decyzji (art. 21 § 3 o.p., art. 21 § 1 pkt 2 o.p.), to zakres odpowiedzialności osoby trzeciej obejmuje matematyczną różnicę pomiędzy zobowiązaniem wymierzonym a zobowiązaniem zapłaconym; odpowiedzialność ta dotyczy zatem zobowiązania wymierzonego w części niezapłaconej przez podatnika. Wynika to również z art. 108 § 2 i § 3 o.p., które nie dopuszczają wszczęcia postępowania o odpowiedzialności osoby trzeciej, dopóki nie zostanie dokonany wymiar zobowiązania podatkowego – albo w drodze decyzji (§ 2), albo w drodze deklaracji (§ 3).

Wyjątkowo tylko wymiaru dokonuje się w decyzji o odpowiedzialności wspólników spółki osobowej za zaległości podatkowe tej spółki (art. 115 § 3 o.p.), co jednak nie zmienia funkcji całej regulacji o odpowiedzialności osób trzecich.

Przepisy o odpowiedzialności osób trzecich są przepisami o wykonywaniu zobowiązań podatkowych.

Odpowiedzialność osoby trzeciej została ukształtowana jako odpowiedzialność „za zaległości podatkowe podatnika”. To odpowiedzialność, która jest uruchamiana wyłącznie wówczas, gdy doszło do powstania zaległości podatkowej. Zaległość podatkowa powstaje, gdy podatnik nie uiścił podatku w terminie płatności (art. 51 § 1 o.p.). Odpowiedzialność osoby trzeciej została zatem ustanowiona wyłącznie dla tych przypadków, gdy podatnik nie uiścił podatku w terminie płatności. Odpowiedzialność ta nie powstaje, jeśli podatnik spełnił dobrowolnie swoje zobowiązanie i nastąpiło to w terminie.

Wskutek ustanowienia przez prawodawcę odpowiedzialności osoby trzeciej i jej faktycznej realizacji przez osobę trzecią w konkretnym przypadku dochodzi do zapłaty podatku, a więc do wykonania zobowiązania podatkowego – z tym że przez podmiot inny niż ten, na którym ciąży obowiązek podatkowy (podatnik lub jego następca prawny), oraz inny niż ten, na którym w pierwszej kolejności ciąży obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego (podatnik, następca prawny, płatnik, inkasent). Przez ustanowienie odpowiedzialności osób trzecich następuje zatem rozszerzenie zakresu odpowiedzialności za wykonanie zobowiązań podatkowych na podmiot, na który – pierwotnie – nie został nałożony ani obowiązek podatkowy ani obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego. Wykonanie zobowiązania podatkowego przez osobę trzecią ma zatem charakter wtórny do wykonania zobowiązania przez podatnika (ewentualnie następcę prawnego, płatnika, inkasenta).

Odpowiedzialność osób trzecich została ustanowiona w celu rozszerzenia odpowiedzialności za wykonanie zobowiązań podatkowych na wypadek, gdy podmioty, na których obowiązek ten ciąży w pierwszej kolejności, tj. na podatniku lub jego następcy prawnym, na płatniku lub na

inkasencie, nie zrealizują go. Z punktu widzenia funkcji przepisów Ordynacji podatkowej, odpowiedzialność osób trzecich mieści się zatem w grupie tych przepisów, które określają wykonywanie zobowiązań podatkowych. Biorąc z kolei pod uwagę, że w razie dobrowolnego spełnienia świadczenia przez podatnika, następcę prawnego, płatnika, inkasenta odpowiedzialność osoby trzeciej nie powstaje, przepisy o odpowiedzialności osób trzecich należy umiejscowić w takim układzie, by znajdowały się one po przepisach określających dobrowolne sposoby wykonania zobowiązań podatkowych (odnosząc to do aktualnego układu przepisów w Ordynacji podatkowej – po rozdziale 7 działu III Ordynacji podatkowej).

Przepisy o odpowiedzialności osób trzecich nie są natomiast przepisami o egzekucji zobowiązań podatkowych. O ile w sytuacji, gdy osoba trzecia nie uiszcza dobrowolnie świadczenia, za które odpowiada, to jej odpowiedzialność może być egzekwowana jak „zwykłe” zobowiązanie podatkowe, to jednak regulacja tej odpowiedzialności nie ma charakteru regulacji egzekucji administracyjnej należności podatkowych. Chociaż zgodnie z art. 108 § 4 o.p. przesłanką egzekucji odpowiedzialności osoby trzeciej jest uprzednie prowadzenie egzekucji należności podatkowej u podatnika i stwierdzenie jej bezskuteczności w całości lub w części, to jednak odpowiedzialność osób trzecich nie jest elementem ani etapem egzekucji zobowiązań podatkowych.

Istotne jest również usytuowanie poszczególnych zagadnień odpowiedzialności osób trzecich w systematyce przepisów o wykonywaniu zobowiązań podatkowych. Orzeczenie o odpowiedzialności osoby trzeciej jest dopuszczalne już w momencie powstania zaległości, o ile została ona ujawniona (art. 108 § 2 o.p.), jednak egzekucja odpowiedzialności osoby trzeciej może zostać podjęta dopiero po podjęciu egzekucji z majątku podatnika i dopiero po wykazaniu, że egzekucja z majątku podatnika okazała się bezskuteczna. Nie jest natomiast wykluczona dobrowolna zapłata podatku przez osobę trzecią już po orzeczeniu tej odpowiedzialności, ale jeszcze przed spełnieniem warunku jej egzekucji, tj. wykazania bezskuteczności egzekucji z majątku podatnika.

Przepisy o odpowiedzialności osoby trzeciej mogą zatem potencjalnie zostać usytuowane:

- 1) wśród przepisów Ordynacji podatkowej, które regulują dobrowolne wykonanie zobowiązań podatkowych (obecnie rozdział 7 dział III Ordynacji „Wygasanie zobowiązań podatkowych”) – skoro odpowiedzialność ta może być zrealizowana również dobrowolnie przez osoby trzecie i to nawet wówczas, gdy nie stwierdzono jeszcze bezskuteczności egzekucji z majątku podatnika, gdyż nie jest to warunek wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej,
- 2) po przepisach o egzekucji zobowiązań podatkowych, skoro odpowiedzialność ta jest następstwem bezskutecznej egzekucji z majątku podatnika (choć pamiętać należy, że sama odpowiedzialność osób trzecich też może być przedmiotem egzekucji).

Ponieważ w polskim systemie podatkowym egzekucja należności podatkowej uregulowana została w odrębnym akcie prawnym, jakim jest ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w admi-

nistracji, a odpowiedzialność osób trzecich to zagadnienie z zakresu wykonywania zobowiązań podatkowych, którego regulacja znajduje się w Ordynacji podatkowej, wydaje się bardziej przejrzyste, aby przepisy o odpowiedzialności osób trzecich zostały usytuowane wśród przepisów o dobrowolnym wykonywaniu zobowiązań podatkowych po przepisach o dobrowolnym wykonaniu zobowiązań podatkowych przez podatnika, płatnika lub inkasenta.

Ujęcie legislacyjne z punktu widzenia pozycji prawnej osoby trzeciej ponoszącej odpowiedzialność za cudze zobowiązanie podatkowe

Przyjmując natomiast drugie ujęcie odpowiedzialności osób trzecich, zgodnie z którym zobowiązanie ciążące na osobie trzeciej jest zobowiązaniem odrębnym od zobowiązania podatkowego, umieszczenie przepisów o odpowiedzialności osób trzecich wśród innych przepisów o wykonywaniu zobowiązań podatkowych wydaje się nie uwzględniać rangi regulacji. Skutkuje ona bowiem realnym obciążeniem finansowym dla osoby trzeciej, która – jak już wyżej powiedziano – nie jest osobą, u której zaistniało zdarzenie, w związku z którym ustawodawca zdecydował o nałożeniu na tę osobę obowiązku podatkowego, a pomimo tego ma wykonać zobowiązanie wynikające z tego obowiązku. Wykonanie zobowiązania podatkowego przez podatnika stanowi naturalną konsekwencję powstałego u niego obowiązku podatkowego. W związku z powstaniem obowiązku podatkowego podatnik powinien spodziewać się, że będzie musiał wykonać zobowiązanie wynikłe z tego obowiązku, tj. dokonać zapłaty podatku. Konkluzja ta przestaje już być aktualna w przypadku osób trzecich – trudno zakładać, aby osoba trzecia oczekiwała obowiązku zapłaty podatku wynikającego z obowiązku podatkowego powstałego u podatnika, a więc obowiązku podatkowego powstałego u innego podmiotu. Dla osoby trzeciej umiejscowienie przepisów o jej odpowiedzialności wśród przepisów o wykonywaniu zobowiązań podatkowych może być zatem mylące.

Z drugiej strony regulacja ta nie ma charakteru na tyle ogólnego, aby umiejscowić ją w dziale odpowiadającym regulacji działu I pt. „Przepisy ogólne” obowiązującej Ordynacji podatkowej.

W tym kontekście należałoby wyodrębnić w Ordynacji podatkowej dział regulujący materialnoprawne zagadnienia ogólnego prawa podatkowego i w ramach tego działu – np. obok odpowiedzialności następcy prawnego, dłużnika solidarnego – znalazłyby się przepisy o odpowiedzialności osób trzecich. Nie ma natomiast przeszkód, aby ich wewnętrzna systematyka odpowiadała systematyce przyjętej dla rozwiązania pierwszej i była analogiczna do przedstawionej poniżej dla obu koncepcji.

Systematyka wewnętrzna przepisów o odpowiedzialności osoby trzeciej

Niezależnie od tego, jakie przyjmiemy założenie legislacyjnego ujęcia regulacji odpowiedzialności osób trzecich w strukturze samej Ordynacji podatkowej, istotne jest również określenie wewnętrznej systematyki tych przepisów. Analiza ta jest uzasadniona chociażby tym, że syste-

matykę taką daje się wyodrębnić na gruncie rozdziału 15 działu III obowiązującej Ordynacji podatkowej. Zarówno wtedy, gdy odpowiedzialność osób trzecich zostanie ujęta jako instytucja wykonywania zobowiązań podatkowych, jak i wtedy, gdy przyjmiemy, że jest to odrębna kategoria zobowiązań uregulowanych przepisami prawa podatkowego, niezbędne jest określenie przez ustawodawcę następujących kwestii:

- charakteru prawnego odpowiedzialności osób trzecich,
- katalogu osób trzecich,
- przesłanek odpowiedzialności poszczególnych kategorii osób trzecich,
- zakresu odpowiedzialności osób trzecich,
- procedury orzekania o odpowiedzialności osób trzecich,
- procedury wykonania odpowiedzialności osób trzecich,
- procedury egzekwowania odpowiedzialności osób trzecich.

Cztery pierwsze zagadnienia stanowią materialne przesłanki odpowiedzialności osób trzecich. Wśród przepisów obecnie obowiązującego rozdziału 15 działu III Ordynacji podatkowej zatytułowanego „Odpowiedzialność osób trzecich” wymienione powyżej zagadnienia regulują następujące przepisy.

• Po pierwsze, charakter prawny odpowiedzialności osób trzecich reguluje art. 107 § 1 o.p., który określa, że:

- katalog osób trzecich ma charakter zamknięty,
- katalog ten znajduje się wyłącznie w rozdziale 15 działu III o.p.,
- osoba trzecia odpowiada w tym charakterze wyłącznie wówczas, gdy spełnione są przesłanki powstania odpowiedzialności określone w przepisach art. 110–117a o.p. dla konkretnej kategorii osoby trzeciej,
- odpowiedzialność ta powstaje wyłącznie w przypadku istnienia u podatnika zaległości podatkowej,
- odpowiedzialność osoby trzeciej ma charakter solidarny z odpowiedzialnością podatnika,
- osoba trzecia odpowiada całym swoim majątkiem (z uwzględnieniem art. 29 w związku z art. 109 o.p. – dla osób trzecich będącymi osobami fizycznymi pozostającymi w związku małżeńskim).

• Po drugie i trzecie, katalog osób trzecich oraz przesłanki ich odpowiedzialności określają art. 110–117a o.p. – z tym że wśród tych przepisów znajdują się również przepisy o orzekaniu o odpowiedzialności oraz o zakresie odpowiedzialności, zmodyfikowanych dla poszczególnych kategorii osób trzecich. Pomimo wynikającej z tego niespójności regulacji w kontekście wyliczonych powyżej zagadnień regulowanych przepisami rozdziału 15 działu III Ordynacji podatkowej,

należy zachować taką systematykę, gdyż ze względu na przejrzystość regulacji prawnej i związaną z tym pewność prawa jest pożądane, aby wszystkie odrębności odpowiedzialności odnoszące się do konkretnej kategorii osób trzecich regulowane były w tym samym miejscu.

• Po czwarte, zakres odpowiedzialności osób trzecich wyznaczają art. 107 § 1, § 1a i § 2 o.p., z których wynika, że osoba trzecia odpowiada za następujące należności:

- zaległości podatkowe (§ 1),
- zaległości podatkowe przejęte przez następcę prawnego podatnika (§ 1a),
- podatki niepobrane oraz pobrane, a niewpłacone przez płatników lub inkasentów (§ 2 pkt 1),
- odsetki za zwłokę od zaległości podatkowe (§ 2 pkt 2),
- niezwrócone w terminie zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz za oprocentowanie tych zaliczek (§ 2 pkt 3),
- koszty postępowania egzekucyjnego (§ 2 pkt 4).

Zaznaczyć należy, że zakres ten jest modyfikowany w art. 110–117a o.p., tj. w przepisach odnoszących się do poszczególnych kategorii osób trzecich, np. w art. 110 § 2 o.p., który stanowi, że odpowiedzialność rozwiedzionego małżonka podatnika: *nie obejmuje:*

- 1) *niepobranymi należnościami wymienionymi w art. 107 § 2 pkt 1;*
- 2) *odsetek za zwłokę oraz kosztów egzekucyjnych powstałych po dniu uprawomocnienia się orzeczenia o rozwodzie.*

Zakres ten jest również zmodyfikowany przez art. 112 § 6 w związku z art. 306g o.p., do którego odsyła pierwszy z tych przepisów, wskazując, że nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części nie ponosi odpowiedzialności za zaległości wymienione w zaświadczeniu wydanym na podstawie drugiego z tych przepisów.

• Po piąte, do przepisów, które regulują zagadnienie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich, należą:

- art. 108 § 1 o.p., który określa, że o odpowiedzialności osoby trzeciej orzeka się w drodze decyzji wydawanej w odrębnej sprawie podatkowej, tj. w sprawie „odpowiedzialności osoby trzeciej”;
- art. 108 § 2 i 3 o.p., które określają negatywne przesłanki wszczęcia postępowania w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej, stanowiąc w § 2, że: *postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może zostać wszczęte przed:*
 - 1) *upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania;*
 - 2) *dniem doręczenia decyzji:*
 - a) *określającej wysokość zobowiązania podatkowego,*

- b) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,
- c) w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług,
- d) określającej wysokość należnych odsetek za zwłokę;

3) dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego – w przypadku, o którym mowa w § 3, zaś w § 3, że: w razie wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji, na zasadach przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i decyzji, o której mowa w art. 53a.

W tym zakresie należy zwrócić również uwagę na art. 115 § 4 i § 5 o.p., które umożliwiają wydanie decyzji o odpowiedzialności współników spółek osobowych nawet przy braku decyzji wymiarowej wydanej samej spółce.

Artykuł 118 § 1 o.p., który reguluje przedawnienie orzekania o odpowiedzialności osób trzecich, stanowi, że: *nie można wydać decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat.*

- Po szóste, przepisami o wykonywaniu odpowiedzialności osób trzecich są:

Artykuł 109 § 1 o.p., odsyłający do odpowiedniego stosowania art. 29, art. 47 § 1, art. 51 § 1, art. 53 § 3, art. 55, art. 57, art. 59, art. 60 oraz art. 64–66 o.p., a więc określający dla należności, której wykonanie ciąży na osobie trzeciej, odpowiednie zastosowanie przepisów o odpowiedzialności małżonka pozostającego w związku małżeńskim, terminach płatności, naliczeniu odsetek za zwłokę, sposobach wykonania zobowiązań podatkowych.

Artykuł 109 § 2 o.p., który rozszerza zakres odpowiedzialności osoby trzeciej w przypadku niewykonania w terminie 14-dniowym obowiązku nałożonego na nią w decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej.

Artykuł 118 § 2 o.p., który reguluje przedawnienie wykonania należności orzeczonej w decyzji o odpowiedzialności osób trzecich, stanowiąc, że: *przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji, o której mowa w § 1, następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym została doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Przepisy art. 70 § 2 pkt 1, § 3 i 4 stosuje się odpowiednio, z tym że termin biegu przedawnienia po jego przerwaniu wynosi 3 lata.*

- Po siódme zaś, przepisem, który reguluje egzekucję obowiązku wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osób trzecich jest art. 108 § 4 o.p., który uzależnia możliwość prowadzenia tej egzekucji od wykazania przez organ podatkowy, że egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna.

DR MONIKA BOGUĆKA, ZAKŁAD ZOBOWIĄZAŃ I PROCEDUR PODATKOWYCH
KATEDRY PRAWA FINANSOWEGO WYDZIAŁU PRAWA I ADMINISTRACJI
UNIwersytetu Łódzkiego

AKTUALNY KSZTAŁT REGULACJI PRAWNEJ DOTYCZĄCEJ ORGANÓW PODATKOWYCH W ORDYNACJI PODATKOWEJ

Zasadnicza część regulacji prawnej dotyczącej organów podatkowych została zamieszczona w dziale II ustawy Ordynacja podatkowa zatytułowanym „Organy podatkowe i ich właściwość”. Dział ten składa się z trzech rozdziałów:

- rozdz. 1 „Organy podatkowe”
- rozdz. 1a „Interpretacje przepisów prawa podatkowego”
- rozdz. 2 „Właściwość organów podatkowych”.

Ponadto unormowania dotyczące wyłączenia pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego zostały zawarte w rozdziale drugim działu IV „Postępowanie podatkowe”. W rozdziale ósmym działu IV, zatytułowanym „Wszczęcie postępowania”, ustawodawca zamieścił przepisy określające skutki wniesienia podania do organu niewłaściwego w sprawie (art. 170 o.p.), w tym skutki wniesienia podania dotyczącego kilku spraw podlegających właściwości różnych organów podatkowych (art. 171 o.p.).

Funkcje przepisów dotyczących organów podatkowych w Ordynacji podatkowej

Na każdą gałąź prawa składają się przepisy o charakterze materialnym i formalnym. Prawo formalne obejmuje te unormowania, które odnoszą się do organizacji i kompetencji aparatu władzy publicznej, stojącego na straży przestrzegania norm prawa materialnego (prawo ustrojowe) oraz procedur służących dochodzeniu praw i obowiązków wyznaczonych przez prawo materialne.

Regulację prawną dotyczącą organów podatkowych zasadniczo należy uznać za prawo ustrojowe wyznaczające strukturę i kompetencje organów upoważnionych do stosowania norm prawa podatkowego. Przepisy prawa ustrojowego skierowane są wyłącznie do organów podatkowych, nie skutkują *erga omnes*, nie wyznaczają praw i obowiązków osób trzecich.

Z kolei szczegółowe uprawnienia i obowiązki organów podatkowych związane ze stosowaniem przez nie procedur służących wymiarowi i poborowi podatków wynikają z wielu przepisów normujących wymiar i wykonywanie zobowiązań podatkowych.

Funkcję przepisów określających strukturę organów podatkowych pełnią art. 13 i 13a o.p. Zgodnie z brzmieniem art. 13:

§ 1. Organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest:

1) naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa – jako organ pierwszej instancji;

2) dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej – jako:

a) organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celnego,

b) organ pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów,

c) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji;

3) samorządowe kolegium odwoławcze – jako organ odwoławczy od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych jest organem podatkowym – jako:

1) organ pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia – z urzędu;

2) organ odwoławczy od decyzji wydanych w sprawach, o których mowa w pkt 1;

3) organ właściwy w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transakcyjnych;

4) organ właściwy w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego,

5) organ właściwy w sprawach informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

§ 3. Organami podatkowymi wyższego stopnia są organy odwoławcze.

Artykuł 13a o.p. stanowi, że:

Rada Ministrów może, w drodze rozporządzenia, nadać uprawnienia organów podatkowych:

1) Szefowi Agencji Wywiadu,

2) Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego,

3) Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego,

4) Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego,

5) Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego

– jeżeli jest to uzasadnione ochroną informacji niejawnych i wymogami bezpieczeństwa państwa.

W art. 14 o.p. ustawodawca wskazał na kompetencję Ministra Finansów, polegającą na sprawowaniu ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych.

Wielość organów podatkowych rodzi konieczność rozdzielenia między nie kompetencji w zakresie wymiaru i wykonywania zobowiązań podatkowych. Podział ów realizowany jest na podstawie ustalenia tzw. właściwości¹.

¹ M. Karlikowska [w:] *Ordynacja podatkowa*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2011, s. 222.

Pod pojęciem właściwości organu podatkowego zwykle się rozumieć jego kompetencję do rozpatrzenia i rozstrzygnięcia spraw podatkowych. B. Adamiak zauważa, że w takim ujęciu właściwość organu podatkowego należy wiązać z prowadzeniem postępowania podatkowego (rozpoznawanie i rozstrzyganie spraw podatkowych), jednak w obecnym stanie prawnym pojęcie to winno mieć szerszy zakres i wiązać się: *ze zdolnością prawną do prowadzenia spraw z zakresu prawa podatkowego, które obejmują w większości prowadzenie spraw wynikających z realizacji wpływającego z mocy prawa obowiązku, zaś jego autorytatywna konkretyzacja w postępowaniu podatkowym należy do sytuacji szczególnej, wyjątkowej*².

W nauce prawa wyróżnia się zwykle trzy rodzaje właściwości, zwane też kompetencjami organu – rzeczową, miejscową i instancyjną. Pod pojęciem właściwości rzeczowej rozumie się kompetencję organu do załatwienia sprawy określonego rodzaju. Właściwość miejscowa oznacza zdolność organu do rozpoznania i rozstrzygania spraw na danym terytorium. Właściwość instancyjna organu wskazuje, który z organów ze względu na miejsce zajmowane w hierarchii organów danego rodzaju ma zdolność do załatwienia danej sprawy.

Funkcję przepisów określających właściwość organów podatkowych pełnią unormowania zawarte w rozdziale pierwszym i drugim działu II Ordynacji podatkowej, przy czym właściwość instancyjna organów podatkowych wynika wprost z art. 13 o.p., a właściwość miejscowa i rzeczowa organów podatkowych została określona w innych aktach prawnych, jednak art. 15 § 2, art. 16, 17 i 17a o.p. wskazują na zasady, na podstawie których wyznaczenie tych właściwości następuje.

Nadto rozdział drugi działu II Ordynacji podatkowej zawiera unormowania określające właściwość organów podatkowych w sytuacji wystąpienia zdarzenia powodującego zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego w trakcie roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego (art. 18 o.p.), po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego (art. 18a o.p.), w trakcie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej (art. 18b o.p.).

W rozdziale drugim działu II zamieszczono również przepisy określające sposób rozstrzygania sporów o właściwość (art. 19 o.p.) i skutki prawne sporu o właściwość (art. 20 o.p.).

Artykuł 15 § 1 o.p. statuuje obowiązek organów podatkowych przestrzegania z urzędu swojej właściwości rzeczowej i miejscowej.

Uszczegółowienia powyższego obowiązku dokonał ustawodawca w art. 170 i 171 o.p. Zgodnie z art. 170 o.p.:

§ 1. Jeżeli organ podatkowy, do którego podanie wniesiono, jest niewłaściwy w sprawie, powinien niezwłocznie przekazać je organowi właściwemu, zawiadamiając o tym wnoszącego podanie.

² B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2003, s. 111.

§ 2. Podanie wniesione do organu niewłaściwego przed upływem terminu określonego przepisami prawa uważa się za wniesione z zachowaniem terminu.

Z kolei art. 171 o.p. stanowi, że:

§ 1. Jeżeli podanie dotyczy kilku spraw podlegających załatwieniu przez różne organy, organ podatkowy, do którego wniesiono podanie, rozpatruje sprawę należącą do jego właściwości. Równocześnie organ podatkowy zawiadamia wnoszącego podanie, że w sprawach innych powinien wnieść odrębne podanie do właściwego organu, informując go o treści § 2.

§ 2. Jeżeli organ podatkowy otrzyma podanie złożone zgodnie z zawiadomieniem, o którym mowa w § 1, w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, podanie uważa się za złożone w dniu wniesienia pierwszego podania, z tym że nie wywołuje ono skutków w postaci skrócenia terminów określonych w art. 139 § 1 i 3.

§ 2a. Jeżeli podanie dotyczy kilku spraw, w tym spraw niepodlegających załatwieniu przez organy podatkowe, organ podatkowy, do którego wniesiono podanie, zawiadamia wnoszącego, że w tych sprawach powinien wnieść odrębne podanie do właściwego organu, informując go o treści art. 66 § 2 Kodeksu postępowania administracyjnego.

§ 3. Jeżeli podanie wniesiono do organu niewłaściwego, a organu właściwego nie można ustalić na podstawie danych zawartych w podaniu, albo gdy z podania wynika, że właściwym w sprawie jest sąd, organ podatkowy zwraca podanie osobie, która je wniosła, z odpowiednim pouczeniem. Zwrot podania następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 4. Organ podatkowy nie może zwrócić podania z tej przyczyny, że właściwy jest sąd powszechny, jeżeli w tej sprawie sąd uznał się za niewłaściwy.

Przepisy art. 170 i 171 o.p. mają charakter przepisów proceduralnych, wyznaczających obowiązki organu podatkowego na etapie wszczęcia postępowania podatkowego w sytuacji wniesienia podania do organu niewłaściwego lub wniesienia podania dotyczącego kilku spraw podlegających rozstrzygnięciu przez różne organy podatkowe.

Rozdział drugi działu IV Ordynacji podatkowej „Wyłączenie pracownika organu oraz organu podatkowego” zawiera unormowania, których celem jest realizacja zasady prawdy obiektywnej. Uzyskanie rzeczywistego obrazu sprawy w postępowaniu podatkowym może bowiem nastąpić jedynie przy zagwarantowaniu bezstronności i obiektywizmu w rozstrzygnięciu sprawy.

Wyłączenie pracownika organu oraz organu podatkowego należy uznać za czynność procesową, która może być podjęta dopiero po wszczęciu postępowania podatkowego. Przepisy rozdziału drugiego działu IV Ordynacji podatkowej, z mocy art. 292 o.p., stosuje się również w kontroli podatkowej.

Rozdział 1a działu II Ordynacji podatkowej zatytułowany „Interpretacje przepisów prawa podatkowego” zawiera regulacje o odmiennych funkcjach niż przepisy omówione wyżej.

Unormowania rozdziału 1a dotyczą wydawania dwojakiego rodzaju interpretacji przepisów prawa podatkowego: interpretacji ogólnych, dokonywanych przez Ministra Finansów w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, oraz interpretacji indywidualnych, tj. wydawanych przez Ministra Finansów lub samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji w indywidualnych sprawach zainteresowanego, na jego wniosek.

Interpretacje ogólne stanowią ten rodzaj wykładni prawa podatkowego, który wspomaga stosowanie prawa przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej w procesie wymiaru i kontroli wymiaru zobowiązań podatkowych przez inne podmioty. Ustawodawca określił je w art. 14a o.p. jako instrument służący realizacji obowiązku nałożonego na Ministra Finansów, który polega na dążeniu przezeń do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Określenie to ma charakter bardzo ogólny, bez wskazania sposobu inicjowania oraz trybu wydawania takich interpretacji.

Interpretacje indywidualne to instytucja mająca realizować tzw. prawo do informacji podmiotów zainteresowanych, zwłaszcza tych, na które ustawodawca podatkowy nałożył obowiązek samodzielnego wymiaru zobowiązań podatkowych. W obliczu wiodącego charakteru samowymiaru, jako metody wymiaru i poboru podatków w polskim systemie prawa podatkowego, złożonego charakteru czynności składających się na pojęcie samowymiaru zobowiązań podatkowych oraz stopnia ich skomplikowania i wreszcie skutków prawnych stwierdzenia nieprawidłowości w procesie samowymiaru, możliwość pozyskania informacji o sposobie interpretacji przepisów prawa podatkowego jest dla zainteresowanych nie do przecenienia. Zatem instytucja interpretacji indywidualnych to instrument pomocniczy w procesie samowymiaru, wymiaru płatniczego i realizacji wszelkich obowiązków nałożonych przez ustawodawcę podatkowego na inne podmioty.

Wydawanie interpretacji indywidualnych przez Ministra Finansów, w odróżnieniu od wydawania interpretacji ogólnych, unormował ustawodawca jako szczególną procedurę, określając sposób jej wszczęcia, tryb i termin, sposób zakończenia oraz skutki wydania interpretacji.

Miejsce regulacji prawnej dotyczącej organów podatkowych w strukturze Ordynacji podatkowej

Funkcje przepisów normujących poszczególne instytucje prawa podatkowego muszą znajdować odzwierciedlenie w sposobie pomieszczenia ich w systematyce aktu prawnego, który zawiera regulację ich dotyczącą.

Ordynacja podatkowa normuje tzw. ogólne prawo podatkowe. Jest to regulacja mająca zastosowanie do wszystkich lub większości podatków³. Ogólne prawo podatkowe powinno składać

³ B. Brzeziński, J. Jezierski, *Przepisy ogólne prawa podatkowego*, „Nowe Prawo” 1989, nr 7–8, s. 71.

się zatem z unormowania o charakterze uniwersalnym, tj. rządzącym powstawaniem, wymiarem i wykonywaniem zobowiązań podatkowych we wszystkich podatkach. Regulacja ta winna być również kompletna, tj. zawierać unormowania dotyczące wszystkich faz realizacji zobowiązań podatkowych, od chwili ich powstania do chwili ustania praw i obowiązków, wynikających ze stosunku prawnopodatkowego. W związku z tym Ordynacja podatkowa, jako akt normujący ogólne prawo podatkowe, powinna zawierać normy dotyczące:

- zasad ogólnych prawa podatkowego,
- organizacji i kompetencji (w tym prawo ustrojowe) oraz procedur obowiązujących podmioty stosujące prawo podatkowe,
- zobowiązań i ich powstawania,
- wymiaru,
- dobrowolnego wykonania zobowiązań podatkowych,
- egzekucji zobowiązań,
- kontroli,
- stosowania sankcji karnych i podatkowych⁴.

Przyjęcie powyższych założeń struktury Ordynacji podatkowej powinno następnie skutkować prawidłowym pomieszczeniem szczegółowych instytucji ogólnego prawa podatkowego w ramach poszczególnych części ustawy, przede wszystkim w oparciu o kryterium funkcji, jakie one pełnią w systemie ogólnego prawa podatkowego.

Jak zostało wyżej wskazane, regulacja prawna dotycząca organów podatkowych zawarta w Ordynacji podatkowej to głównie tzw. prawo ustrojowe, normujące ustroj i kompetencje tych organów. Unormowania pełniące powyższe funkcje zwykle albo poprzedzają regulacje prawne rządzące powstawaniem i realizacją stosunków prawnych w ramach danej gałęzi prawa⁵, albo są wyodrębnione w osobnym akcie prawnym⁶.

Zasadne jest, aby unormowania ustrojowego prawa podatkowego zamieszczone zostały w drugiej części Ordynacji podatkowej, tuż po określeniu przez ustawodawcę zasad ogólnych prawa podatkowego. Takie usytuowanie wynika z funkcji, jakie te przepisy pełnią w systemie ogólnego prawa podatkowego. Jest to regulacja ogólna o charakterze uniwersalnym, jako że struktura organów podatkowych i zasady ustalania ich właściwości mają zastosowanie we wszystkich sprawach z zakresu wymiaru i wykonywania zobowiązań podatkowych. Nie są to jednocześnie normy statuujące uprawnienia i obowiązki innych podmiotów prawa podatkowego. Funkcją tych

⁴ H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja podatkowa*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2011, s. 6.

⁵ Por. np. ustawę z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, t.j. Dz.U. z 2000 r. nr 98, poz. 1071 ze zm.; ustawę z 19 marca 2004 r. – Prawo celne, Dz.U. nr 68, poz. 622 ze zm.

⁶ Por. np. ustawę z 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych, Dz.U. nr 98, poz. 1070.

przepisów jest także prezentacja podmiotów stosunku prawnopodatkowego, zatem określenie ich struktury i właściwości powinno poprzedzać unormowania wskazujące, jaka jest treść uprawnień i obowiązków wynikających z tego stosunku, tj. unormowania dotyczące powstawania, wymiaru i wykonywania zobowiązań podatkowych.

Nie wszystkie przepisy zamieszczone w dziale II „Organy podatkowe i ich właściwość” pełnią wskazane funkcje, a co za tym idzie powinny znaleźć się w tej części ustawy. Uwagi te należy odnieść przede wszystkim do regulacji zawartej w rozdziale 1a działu II Ordynacji podatkowej „Interpretacje przepisów prawa podatkowego.”

Funkcją tych przepisów jest wspomaganie wymiaru zobowiązań podatkowych, tak samowymiaru (interpretacje indywidualne), jak i wymiaru decyzyjnego (interpretacje ogólne). Przepisy dotyczące wydawania interpretacji prawa podatkowego winny zostać zamieszczone w innym miejscu w ramach systematyki Ordynacji podatkowej, jako procedura związana z wymiarem zobowiązań i poprzedzająca go, funkcjonująca pod nazwą „Interpretacje przepisów prawa podatkowego.”

Za usunięciem rozdziału 1a z działu II Ordynacji podatkowej przemawia jeszcze jeden argument. Regulacja prawna normująca ustrój i właściwość organów podatkowych jest regulacją ogólną. W tej części Ordynacji podatkowej nie powinny znaleźć się przepisy określające szczegółowe uprawnienia i obowiązki organów podatkowych; są one przedmiotem unormowań wskazujących na sposób stosowania prawa podatkowego w poszczególnych sprawach z zakresu wymiaru, wykonywania zobowiązań i kontroli. Prawo ustrojowe nie powinno także zawierać przepisów normujących uprawnienia i obowiązki procesowe innych podmiotów niż organy podatkowe.

Interpretacje indywidualne to zespół przepisów określających szczegółowo nie tylko sposób stosowania prawa przez Ministra Finansów i samorządowe organy podatkowe w procesie ich wydawania, ale również uprawnienia i obowiązki proceduralne podmiotów występujących o dokonanie interpretacji, np. obowiązek przedstawienia wyczerpująco zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz własnego stanowiska w sprawie we wniosku o dokonanie interpretacji, który to obowiązek nakłada na zainteresowanego ustawodawca w art. 14 b § 3 o.p. Również skutki prawne zastosowania się do interpretacji, określone w art. 14k, 14l, 14m, dotyczą bezpośrednio podmiotu występującego o interpretację.

Dyskusyjne jest zamieszczenie w rozdziale 1 działu II przepisu art. 14 o.p., zgodnie z którym Minister Finansów sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych. Funkcja ta, choć oczywista i wyznaczająca podstawową rolę Ministra Finansów w systemie prawa podatkowego, nie znajduje rozwinięcia w pozostałych przepisach Ordynacji podatkowej. Realizacja tej funkcji nie polega bowiem na stosowaniu prawa podatkowego w indywidualnych sprawach z zakresu wymiaru, wykonywania zobowiązań podatkowych lub kontroli, stąd zasadne jest usunięcie tego przepisu z tej części regulacji, która normuje prawo ustrojowe organów podatkowych.

Miejsca usytuowania przepisów regulujących wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego, a także przepisów art. 170 i 171 o.p. w strukturze Ordynacji podatkowej nie jest oceniane jednoznacznie. Biorąc pod uwagę fakt, że wskazane unormowania uzupełniają (art. 130–132 o.p.) lub stanowią rozwinięcie (art. 170 i 171 o.p.) regulacji zawartej w dziale II ustawy, przeniesienie tych przepisów do działu II Ordynacji podatkowej sprzyjałoby uzyskaniu przez tę regulację cechy kompleksowości⁷.

Z drugiej strony przepisy te dotyczą obowiązków organu podatkowego w postępowaniu podatkowym *sensu stricto* (art. 170 i 171 o.p.) lub postępowaniu podatkowym *sensu stricto* i kontroli podatkowej (art. 130–132 o.p.). Nie mają zatem aż tak uniwersalnego charakteru jak pozostałe unormowania zawarte w dziale II Ordynacji, są przepisami proceduralnymi, regulującymi szczegółowo czynności procesowe organu podatkowego nierozzerwalnie związane z etapem wszczęcia postępowania podatkowego. Z tego punktu widzenia, w moim przekonaniu, pozostawienie tych unormowań wśród regulacji dotyczącej postępowania podatkowego *sensu stricto* jest uzasadnione.

Pozostałe uwagi dotyczące problematyki organów podatkowych w Ordynacji podatkowej

Nie tylko analiza sposobu pomieszczenia przepisów dotyczących organów podatkowych w Ordynacji podatkowej skłania do negatywnych ocen, lecz także treść niektórych z tych unormowań.

Zgodnie z art. 13 § 4 o.p. organami wyższego stopnia są organy odwoławcze. Powyższa regulacja jest – wydaje się – nielogiczna i powinna zostać skonstruowana dokładnie odwrotnie, tj. że organami odwoławczymi są organy wyższego stopnia. M. Karlikowska słusznie wskazuje, że w zestawieniu z pozostałymi unormowaniami art. 13 o.p. reguła ta oznacza absurdalnie, że np. dyrektor izby skarbowej lub Minister Finansów, rozstrzygając sprawę w pierwszej instancji, nie będzie organem wyższego stopnia, zaś rozstrzygając tę samą sprawę w drugiej instancji, jest organem wyższego stopnia⁸.

Pojęcie organu wyższego stopnia i pojęcie organu odwoławczego nie muszą być tożsame, oznaczają bowiem odmienne zależności. Hierarchię organów danego rodzaju określają przepisy ustrojowe i logicznym jest rozwiązanie, wedle którego organy wyżej usytuowane w tej hierarchii pełnią funkcje organów odwoławczych. Jeśli ustawodawca nie respektuje tej hierarchii, ustalając organy odwoławcze, to nie powinien nazywać ich organami wyższego stopnia⁹.

⁷ H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja, op. cit.*, s. 8.

⁸ *Eadem, Ordynacja, op. cit.*, s. 144.

⁹ *Ibidem.*

ZAŚWIADCZENIA

Pojęcie i charakter prawny zaświadczeń wydawanych przez organy podatkowe

Wydawanie zaświadczeń przez organy podatkowe reguluje dział VIIIa Ordynacji podatkowej, zatytułowany „Zaświadczenia”.

Zaświadczeniem jest przewidziane w przepisach prawnych potwierdzenie pewnego stanu rzeczy przez właściwy organ państwowy na żądanie określonej osoby¹. Zaświadczenie jest zatem dokumentem urzędowym, który stanowi dowód na to, co zostało w nim urzędowo stwierdzone.

W dziale VIIIa ustawodawca przewidział wydawanie następujących rodzajów zaświadczeń:

- o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzających istnienie zaległości (art. 306e o.p.),
- o wysokości zobowiązań spadkodawcy, wymienionych w art. 98 § 1 i 2 o.p. (art. 306f o.p.),
- o wysokości zaległości podatkowych zbywającego składniki majątkowe, o których mowa w art. 112 § 1 o.p. (art. 306g o.p.),
- o wysokości zaległości podatkowych podatnika, na wniosek osób trzecich wymienionych w art. 306h § 1 o.p. (art. 306h o.p.),
- o wysokości dochodu lub obrotu podatnika (art. 306i o.p.),
- o miejscu zamieszkania lub siedzibie podatnika dla celów podatkowych na terytorium RP (art. 306l o.p.),
- o miejscu zamieszkania lub siedzibie dla celów podatkowych na terytorium RP osoby fizycznej osiągającej przychody (dochody), o których mowa w art. 305n § 1 o.p. (art. 306m o.p.).

Powyższe wskazanie nie stanowi katalogu zamkniętego, jako że przepisy Ordynacji podatkowej nie wprowadzają ograniczeń dotyczących rodzajów zaświadczeń, których wydania może żądać zainteresowany², pod warunkiem że ma interes prawny w urzędowym poświadczeniu określonych faktów lub stanu prawnego.

Większość doktryny i orzecznictwa stoi na stanowisku, iż: *zaświadczenia nie są aktami administracyjnymi, lecz czynnościami faktycznymi, ponieważ nie są oświadczeniami woli, lecz wiedzy. Jeżeli zaświadczenie jest urzędowym potwierdzeniem istnienia określonego stanu prawnego lub*

¹ J. Lang, *Zaświadczenia w rozumieniu kodeksu postępowania administracyjnego*, „Organizacja. Metody. Technika” 1988, nr 2, s. 14.

² B. Brzeziński i inni, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II, Toruń 2007, s. 809.

faktów to przy jego pomocy organ stwierdza, co mu jest wiadome, nie rozstrzyga jednak żadnej sprawy³.

Akt administracyjny należy oceniać w kategoriach objawu woli organu, a zaświadczenie w kategoriach wyrażania prawdy obiektywnej co do faktów lub prawa.

Zaświadczenie nie stanowi decyzji w rozumieniu art. 207 o.p.

Skoro postępowanie podatkowe nie zostało zakończone, urząd skarbowy zasadnie uznał, że wydanie podatnikowi zaświadczenia stwierdzającego jedynie, że nie zalega on z zapłatą podatków nie byłoby adekwatne do stanu sprawy⁴.

O potwierdzeniu istnienia lub nieistnienia zaległości podatkowych w danym podatku (potwierdzenie faktów i stanu prawnego objętych żądaniem wnioskodawcy) przesądzają zasady i terminy powstania tych zobowiązań określone w ustawach podatkowych, a w przypadku niewykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika w terminie (co powoduje z mocy prawa jego przekształcenie się w zaległość podatkową) decyzja podatkowa właściwego organu, określająca wysokość tego zobowiązania – zaległości podatkowej⁵.

Zdaniem większości przedstawicieli doktryny z zaświadczenia nie wynikają dla osoby, która się o nie ubiega, żadne uprawnienia lub obowiązki. W związku z tym nie można ich zaliczyć do grupy czynności materialno-technicznych, te ostatnie bowiem wywołują skutki prawne, natomiast zaświadczenia bezpośrednio takich skutków nie wywołują⁶.

Na gruncie Ordynacji podatkowej sprawa charakteru prawnego zaświadczeń nie jest jednak tak oczywista, jako że kształtujący charakter ma np. wydawane przez organy podatkowe, będącemu osobą trzecią, nabywcy przedsiębiorstwa zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych zbywcy, które ma taki skutek, że za nieujawnione w nim zaległości podatkowe nabywca nie odpowiada (art. 112 § 6 o.p. w związku z art. 306g o.p.).

Przepisy działu VIIIa Ordynacji podatkowej mają charakter przepisów proceduralnych. Procedura wydawania zaświadczeń przez organy podatkowe jest procedurą w znacznym stopniu odformalizowaną, uproszczoną w stosunku do postępowania podatkowego, stosowaną jednak przy zachowaniu minimalnych rygorów proceduralnych, jako że skutkiem jej przeprowadzenia jest wydanie dokumentu urzędowego korzystającego z domniemania prawdziwości⁷. Zgodnie

³ B. Banasiński, D. Szafranski, *Zaświadczenie jako warunek złożenia wniosku o podjęcie działalności koncesjonowanej*, „Monitor Podatkowy” 1996, nr 7, s. 239.

⁴ Wyrok NSA z 22 maja 1997 r., sygn. akt ISA/Po 1666/96, Legalis.

⁵ Wyrok NSA z 2 lipca 1996 r., sygn. akt ISA/Łd 196/96, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1999, nr 5, s. 139.

⁶ K. Chorąży, Z.R. Kmieciak, *Wydawanie zaświadczeń – kwestie nierozstrzygnięte w literaturze*, „Samorząd Terytorialny” 2000, nr 6, s. 70–71.

⁷ Por. szerzej J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 833 i cytowana tam literatura.

z art. 306k o.p. w sprawach nieuregulowanych w art. 306a–306i oraz 306l i 306m stosuje się odpowiednio przepisy rozdziałów 1–6, 8–12, 14, 16 oraz 23 działu IV. Oznacza to, że do postępowania w sprawie wydawania zaświadczeń odpowiednio stosuje się przepisy następujących rozdziałów działu IV „Postępowanie podatkowe”:

- rozdz. 1 – Zasady ogólne (art. 120–129),
- rozdz. 2 – Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego (art. 130–132),
- rozdz. 3 – Strona (art. 133–138),
- rozdz. 4 – Załatwianie spraw (art. 139–143),
- rozdz. 5 – Doręczenia (art. 144–154),
- rozdz. 6 – Wezwania (art. 155–160),
- rozdz. 8 – Wszczęcie (art. 165–171),
- rozdz. 9 – Protokoły i adnotacje (art. 172–177),
- rozdz. 10 – Udostępnienie akt (art. 178–179),
- rozdz. 11 – Dowody (art. 180–200),
- rozdz. 12 – Zawieszenie postępowania (art. 201–206),
- rozdz. 14 – Postanowienia (art. 216–219),
- rozdz. 16 – Zażalenie (art. 236–239),
- rozdz. 23 – Koszty postępowania (art. 264–271).

Funkcje zaświadczeń na gruncie Ordynacji podatkowej

Zaświadczenia wydawane na gruncie przepisów działu VIIIa Ordynacji podatkowej pełnić mogą różne funkcje, które mogą być rozważane z różnych punktów widzenia.

Niewątpliwie służą ochronie interesów podmiotu występującego o wydanie zaświadczenia. Jaskrawym przykładem pełnienia tej funkcji przez instytucje zaświadczeń jest zaświadczenie wydawane na podstawie art. 306g o.p., zgodnie z którym:

§ 1. Organy podatkowe w zakresie, o którym mowa w art. 112 § 1, wydają zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych zbywającego:

- 1) na wniosek zbywającego;*
- 2) na wniosek nabywcy, za zgodą zbywającego.*

§ 2. W zaświadczeniu, o którym mowa w § 1, organ podatkowy określa wysokość zaległości podatkowych zbywającego na dzień wydania zaświadczenia.

§ 3. Przepisy § 1–2 stosuje się odpowiednio do należności wymienionych w art. 107 § 2 pkt 2–4, objętych zakresem odpowiedzialności nabywcy.

Ochrona przewidziana w tym przepisie polega nie tylko na zapewnieniu nabywcy możliwości świadomego podjęcia decyzji, tj. z uwzględnieniem rozmiarów zaległości zbywcy, lecz również na tym, że nabywca nie będzie odpowiadał za zaległości zbywcy niewykazane w zaświadczeniu.

Analogiczne znaczenie ma zaświadczenie wydawane na podstawie art. 306h o.p., który stanowi, że:

§ 1. Organy podatkowe, za zgodą podatnika, wydają zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych podatnika na żądanie:

1) jednostek organizacyjnych, które na podstawie ustaw regulujących zasady ich funkcjonowania uprawnione są do udzielania kredytów (pożyczek);

2) kontrahentów podatników prowadzących działalność gospodarczą oraz dzierżawców i użytkowników nieruchomości – w zakresie opodatkowania dzierżawionej lub użytkowanej nieruchomości;

3) małżonka podatnika, z zastrzeżeniem § 2, a także rozwiedzionego małżonka w zakresie zaległości powstałych w czasie trwania wspólności majątkowej oraz innych osób wymienionych w art. 111;

4) wspólnika spółek wymienionych w art. 115 § 1.

§ 2. Zgoda podatnika nie jest wymagana, jeżeli z żądaniem wydania zaświadczenia, o którym mowa w § 1, występuje małżonek podatnika pozostający z nim we wspólności majątkowej. Małżonek podatnika składa oświadczenie o pozostawaniu z podatnikiem we wspólności majątkowej pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

Artykuł 306h o.p. reguluje wydawanie zaświadczeń o zaległościach podatkowych podatnika podmiotom związanych z podatnikiem na podstawie różnych tytułów prawnych. Regulacja ta służy ochronie interesów tych podmiotów, które potencjalnie mogą odpowiadać za zaległości podatnika (dzierżawcy, użytkownicy nieruchomości podatnika, małżonek i rozwiedziony małżonek podatnika, wspólnicy spółek wymienionych w art. 115 § 1 o.p. kontrahentów podatnika oraz podmiotów udzielających podatnikowi kredytów (pożyczek).

Przyjmując założenie, że przepisy Ordynacji podatkowej stanowią grupy norm regulujących powstawanie, wymiar i wykonywanie zobowiązań podatkowych, rozważyć należy funkcje przepisów o zaświadczeniach w ramach całego systemu unormowań tej ustawy. Z tego punktu widzenia podkreślić należy dwie zasadnicze funkcje przepisów o wydawaniu zaświadczeń.

Jest to niewątpliwie instytucja wspomagająca wymiar zobowiązań podatkowych, którego funkcją jest ujawnienie wysokości zobowiązania podatkowego⁸. Ujawnieniu wysokości zobowiązań służy pośrednio chociażby zaświadczenie o wysokości dochodu lub obrotu podatnika, wydawane na podstawie art. 306i o.p., zgodnie z którym:

§ 1. Organ podatkowy na wniosek podatnika wydaje zaświadczenie o wysokości jego dochodu lub obrotu.

§ 2. W zaświadczeniach dotyczących wysokości dochodu lub obrotu stwierdza się wyłącznie, czy wnioskodawca jest lub nie jest podatnikiem:

1) podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, z określeniem wysokości obrotu;

⁸ H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja podatkowa*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2011, s. 300.

2) podatku dochodowego (we wszystkich formach opodatkowania); w przypadku opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach ogólnych – z określeniem wysokości dochodu przyjętego do podstawy opodatkowania, a w przypadku osób prawnych – z określeniem wysokości dochodu przyjętego do podstawy opodatkowania, jak również kwoty podatku należnego.

Ujawnienie w wydanym zaświadczeniu faktu posiadania statusu podatnika wskazanych podatków oraz wysokości podstawy opodatkowania pełni funkcję ujawnienia danych potrzebnych do wymiaru zobowiązania podatkowego.

Analogiczne znaczenie ma zaświadczenie o wysokości zobowiązań spadkodawcy, wymienionych w art. 98 § 1 i 2 o.p. (art. 306f o.p.), które służy ujawnieniu danych niezbędnych do dokonania samowymiaru przez następcę prawnego spadkodawcy.

Z kolei zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych zbywającego składniki majątkowe, o których mowa w art. 112 § 1 o.p. (art. 306g o.p.), wspomaga określenie zakresu odpowiedzialności podatkowej nabywcy przedsiębiorstwa.

Zaświadczenia wydawane na podstawie przepisów działu VIIIa Ordynacji podatkowej pełnią także funkcje dowodowe. Zgodnie z art. 306d o.p.:

§ 1. Organ podatkowy nie może żądać zaświadczenia ani oświadczenia na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego, jeżeli znane są one organowi z urzędu lub możliwe są do ustalenia przez organ na podstawie:

- 1) posiadanych przez niego ewidencji, rejestrów lub innych danych;
- 2) przedstawionych przez zainteresowanego do wglądu dokumentów urzędowych;
- 3) rejestrów publicznych posiadanych przez inne podmioty publiczne, do których organ ma dostęp w drodze elektronicznej na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne;
- 4) informacji otrzymanych od innego podmiotu publicznego na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

§ 2. Organ podatkowy żądający od strony zaświadczenia albo oświadczenia w celu potwierdzenia faktów albo stanu prawnego jest obowiązany wskazać przepis prawa wymagający urzędowego potwierdzenia tych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia albo oświadczenia.

W tym znaczeniu również stanowią instytucję wspomagającą dokonanie wymiaru w ramach postępowania podatkowego.

Wskazane funkcje zaświadczeń wydawanych przez organy podatkowe rodzą konieczność zamieszczenia unormowań ich dotyczących w grupie przepisów regulujących instytucje wspomagające wymiar.