

## **Stanowisko Związku Przedsiębiorców i Pracodawców w sprawie projektu ustawy Ordynacja podatkowa z 4 lipca 2018 r.**

### **I. Wstęp**

**A. Opinia na temat projektów ustaw zawsze opiera się na jakichś założeniach przyjmowanych przez oceniających projekt na temat materii, której projekt dotyczy - nawet wówczas gdy założenia te nie są jasno przez oceniających werbalizowane. Brak takiej werbalizacji utrudnia ocenę dokonywanych ocen. Dlatego Związek Przedsiębiorców i Pracodawców („ZPP”) deklaruje, iż przedstawione poniżej stanowisko w sprawie projektu ustawy ordynacja podatkowa („Projekt”) opiera na następujących założeniach, wynikających z oceny materii, którą Projekt reguluje:**

1. Państwo funkcjonuje dzięki podatkom płaconym przez obywateli - w tym przedsiębiorców - w tym przedsiębiorców z sektora Małych i Średnich Przedsiębiorstw („MSP”). Konstytucja zobowiązuje obywateli do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków (art. 84), ale jednocześnie gwarantuje obywatelom ochronę ich własności (art. 64) i wymaga od ustawodawcy szczególnej dbałości o jakość przepisów prawa podatkowego (art. 217 w zw. z art. 2). Podatki i inne daniny publiczne stoją w opozycji do prawa własności. Obowiązek zapłaty podatku prowadzi bowiem do uszczuplenia majątku podmiotu zobowiązanego. Dlatego nakładanie podatków podlega szczególnemu reżimowi gwarancyjnemu, który ma zapobiegać nadużyciom ze strony państwa. Opodatkowanie nie może więc przypominać wyłączenia. Podatnicy - jako obywatele - muszą znać swoje obowiązki podatkowe wobec państwa, których organy podatkowe nie mogą kształtować dowolnie, w sposób urągający obywatelskiemu poczuciu przyzwoitości.
2. Trybunał Konstytucyjny („Trybunał” lub „TK”) podkreślił w swoim orzecznictwie, że każdy podatek jest ze swej natury pewną ingerencją państwa w sferę praw majątkowych. Jako że opodatkowanie prowadzi do pozbawienia podatnika własności, przez co stoi w kolizji z prawem do ochrony własności wyrażonym w art. 64 Konstytucji, Trybunał wskazywał, że naruszenie zasad dotyczących wymogów jasności i określoności przepisów podatkowych w stopniu uzasadniającym niekonstytucyjność tych przepisów, z powodu ich niezgodności z art. 2 Konstytucji, odbiera takim przepisom legitymację pozbawiania podatników ich własności. W opinii Trybunału swoboda polityczna ma pewne ograniczenia, które polegają na dochowaniu konstytucyjnych wymogów należytej legislacji będącej przejawem ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa oraz stworzeniu silniejszej ochrony praw podatnika.

3. Obywatele - także podatnicy - mają prawo do dobrego prawa (przede wszystkim prawa podatkowego bo wszyscy obywatele są podatnikami). Prawo do dobrego prawa i dobrej administracji (także administracji podatkowej) jest konstytucyjnym prawem obywatela (także podatnika) - co deklaruje art. 41 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Prawu obywateli do dobrej administracji odpowiada obowiązek przestrzegania w sferze administracji publicznej zasad równości, bezstronności, neutralności, obiektywizmu, przejrzystości, współmierności i skuteczności wraz z obowiązkiem stosowania odpowiednich rozwiązań organizacyjnych i proceduralnych.<sup>1</sup>
4. Dotychczasowy sposób kreowania obowiązków podatkowych i ich egzekwowania pozostawał w rażącej sprzeczności z zasadami wynikającymi z Konstytucji i Karty Praw Podstawowych. Oceny polskiego systemu podatkowego wśród podatników są złe i bardzo złe. Niejasne i nieprecyzyjne są przepisy podatkowe, złe są cele stawiane przed pracownikami organów podatkowych. Wyjątkowo widoczny jest powszechny brak przestrzegania przez organy podatkowe konstytucyjnych praw obywatelskich, co dzieje się, niestety, za przyzwoleniem sądów. Konsekwencją jest to, że polscy podatnicy (nie tylko przedsiębiorcy) boją się państwa i mu nie ufają. To nie ich fobia, a rzeczywistość. Fakt, że obywatele, w szczególności przedsiębiorcy, boją się państwa, kompromituje stan polskiej praworządności. Jeśli przedsiębiorcy mają poczucie, że ich elementarne prawa konstytucyjne są łamane przez organy podatkowe, a sądy ich skutecznie nie chronią, to znaczy, że w stosunku do tej - jakże istotnej, z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa grupy nie możemy mówić o społeczeństwie obywatelskim.
5. Można wyobrazić sobie, że w niedemokratyczny sposób zostanie ustanowione dobre prawo podatkowe i że będzie dobrze stosowane. Jeszcze łatwiej można sobie wyobrazić, że w demokratyczny sposób zostanie ustanowione złe prawo - a w zasadzie nie trzeba sobie tego wyobrażać, wystarczy zaobserwować. Złe prawo, bez względu na to jak ustanowione i jak stosowane - złe, czy dobrze - pozostaje złym prawem. Ale nawet demokratycznie ustanowione dobre prawo może być źle stosowane. Dlatego dobre prawo, dobrze stosowane to fundamenty każdej państwowości.
6. Nie uda się żaden program naprawczy prawa podatkowego dopóki obowiązywała będzie zasada dokonywania jak najwyższego wymiaru podatków na daną chwilę. Konieczne jest zbudowanie mechanizmów zwiększania wpływów podatkowych w przyszłości. Dlatego od pracowników organów podatkowych należy egzekwować ich podstawowy obowiązek w demokratycznym państwie prawnym - aktywnej pomocy podatnikom w poprawnym rozliczaniu podatków.
7. Mając na uwadze powyższe założenia, oceny zarówno obowiązujących przepisów, jak i Projektu, który ma eliminować ich wady należy dokonać zgodnie z zasadami określonymi przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 roku (SK 48/15). Trybunał odwołał się do zasady

---

<sup>1</sup> H. Izdebski, Od administracji publicznej do *public governance* [w:] Zarządzanie Publiczne, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, 1/2007, s 70-20

szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonej z art. 84 w związku z art. 217i art. 64 ust. 3 Konstytucji. Najpierw skrytykował - i słusznie - orzecznictwo NSA, wytykając mu podejście do wykładni przepisów prawa podatkowego w sposób możliwie najkorzystniejszy dla państwa i najmniej korzystny dla podatnika! Trybunałowi „*wydało się oczywiste*”, że „*przestrzeganie przez organy podatkowe oraz kontrolujące ich działalność sądy administracyjne*” zasady *nullum tributum sine lege* „*jest warunkiem koniecznym zapewnienia podatnikom niezbędnego poziomu bezpieczeństwa prawnego*” i „*wykluczyłoby możliwość wypracowania w orzecznictwie stanowiska budzącego tak daleko idące zastrzeżenia*”. Za „*całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie*” Trybunał uznał „*subiektywną interpretację zasady in dubio pro tributario*”. Trudno bowiem założyć, by jej stosowanie „*zależało od tego, czy osoba dokonująca wykładni regulacji daninowej potrafi właściwie dostrzec i - wtórnie - prawidłowo usunąć wszelkie niejasności tekstu prawnego*”. Organ podatkowy i sąd administracyjny „*musi dokonać wyboru rezultatu **najbardziej** korzystnego z punktu widzenia sytuacji prawnej podatnika*”.

8. Ogólne przepisy prawa podatkowego nie mogą być kierowane do specjalistów. Prawo ma swoich adresatów. Adresatem norm prawa podatkowego nie są tylko, ani nawet w szczególności, korporacje i doradcy podatkowi<sup>2</sup>. Ustawodawca musi pamiętać o tym, że podatki płaca także statystyczni obywatele - nie tylko przedsiębiorcy, w szczególności nie tylko duże korporacje, dla których postępowania podatkowe mają innych ciężar gatunkowy niż dla sektora MSP i obywateli w ogóle nie prowadzących działalności gospodarczej - jak tak zwane „ofiary ulgi meldunkowej”<sup>3</sup> - które przekonały się w jaki sposób organy podatkowe przy aprobacie sądów administracyjnych mogą wykorzystywać niejasne przepisy prawa podatkowego.

**B. Podobnie jak w przypadku oceny projektów ustaw, powinno być z samymi projektami ustaw. Ich autorzy też opierają się na jakichś ocenach materii, którą projekty te mają regulować, więc powinni je jasno zwerbalizować. Niestety, autorzy Projektu skrzętnie skrywają przyjmowane przez siebie założenia - co uniemożliwia wnikliwą i szczegółową ocenę Projektu.**

1. Próby zmiany obowiązujących przepisów podejmowane są - zdaniem ZPP - bez poprawnej analizy realnego funkcjonowania prawa podatkowego i realnych problemów podatników (nie tylko przedsiębiorców z sektora MSP). Brak poprawnej analizy wyklucza możliwość przedstawienia poprawnej diagnozy, a w efekcie dokonania rzeczywistej zmiany sytuacji, identyfikowanej jako zła.

---

<sup>2</sup> Przez doradców podatkowych rozumiemy także adwokatów i radców prawnych zajmujących się doradztwem podatkowym.

<sup>3</sup> „Ofiary ulgi meldunkowej” to osoby, które zwolnione zostały z podatku dochodowego od sprzedaży nieruchomości, o ile były zameldowane w niej przez 12 miesięcy pod warunkiem złożenia organowi podatkowemu oświadczenia, którego wzór nie został w ogóle określony, a obowiązek składania którego nie znajdować się w tekście ustawy obowiązującej w dacie sprzedaży nieruchomości tylko we wcześniejszej o kilka lat ustawie o zmianie ustawy!

2. W „Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej” przygotowanych przez Komisję „przedstawione zostały cele nowej regulacji prawnej i środki służące do ich realizacji”. Zgodnie z Załoženiami „Skodyfikowane przepisy ogólnego prawa podatkowego mają służyć realizacji dwóch podstawowych celów:

- ochronie praw podatnika oraz
- zwiększeniu skuteczności i efektywności wymiaru i poboru podatków.

*Pierwszy z tych celów będzie realizowany m.in. poprzez złagodzenie nadmiernego rygoryzmu i formalizmu ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatników, ale także innych podmiotów zobowiązanych lub uprawnionych do określonych działań na podstawie przepisów prawa podatkowego (płatników, inkasentów, następców prawnych, osób trzecich). W nowym akcie należy wprowadzić mechanizmy prawne chroniące pozycję podatnika w jego kontaktach z administracją podatkową. Regulacje w nim zawarte powinny być oparte na domniemaniu, że podatnik jest rzetelny i świadomie nie dąży do naruszenia prawa podatkowego.*

*Koniecznością jest także ustawowe określenie praw podatnika oraz zagwarantowanie ich przestrzegania, poprzez wprowadzenie instrumentów prawnych umożliwiających mu ich egzekwowanie. Należy także znieść regulacje, które są nadmiernie i bezzasadnie restrykcyjne w stosunku do podatników. Nowa ordynacja powinna wprowadzać ułatwienia w kontaktach z organem podatkowym na etapie załatwiania spraw podatkowych.”*

Projekt rzeczywiście wprowadza „ułatwienia w kontaktach z organem podatkowym na etapie załatwiania spraw podatkowych” ale nie wprowadza mechanizmów prawnych chroniących pozycję podatnika ani instrumentów umożliwiających rzeczywiste egzekwowanie praw podatników.

3. Ani z Projektu, ani z jego uzasadnienia („Uzasadnienie”) w żaden sposób nie wynika co dokładnie w obowiązujących przepisach oceniane jest źle i dlaczego - a musi być oceniane źle, skoro powstał Projekt całkowicie nowej ustawy. Nie wiadomo więc w jaki sposób nowe regulacje mają wyeliminować wady obecnie obowiązujących przepisów - co uniemożliwia ocenę, czy rzeczywiście mogą one te wady wyeliminować.
4. W szczególności nie wiadomo czy problemy, które są uzasadnieniem potrzeby stworzenia całkiem nowej ustawy są konsekwencją złej jakości przepisów ogólnego prawa podatkowego, czy może raczej konsekwencją wadliwej ich wykładni w procesie ich stosowania i w doktrynie prawa podatkowego! W pewnym stopniu jest to zrozumiały efekt poglądów wyrażanych przez niektórych współautorów Projektu już to w publicystyce, już to w artykułach przyczynkarskich i naukowych, już to w judykatach sądowych - w przypadku sędziów sądów administracyjnych, którzy byli członkami Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego („Komisja”). Przewodniczący Komisji przed rozpoczęciem jej prac stwierdził, że obowiązująca ustawa ordynacja podatkowa („o.p.”) nie jest wcale zła. Jeśli tak, to po co było pisać nową?

5. Zgodnie z Uzasadnieniem Projektu *„ciągłe zmiany tego aktu (obowiązującej o.p. - przyp. ZPP) świadczą o tym, że ordynacja nie odpowiada dzisiaj wymogom stawianym tego typu aktom prawnym. Decyduje o tym kilka czynników, które w większości mają charakter obiektywny”*.

Zdaniem ZPP wiele czynników ma charakter nie obiektywny, tylko raczej subiektywny i wynika z niezrozumienia procesów gospodarczych przez projektodawcę przepisów, ustawodawcę, pracowników organów podatkowych, sędziów oraz doradców podatkowych/adwokatów/radców prawnych. A skoro - jak stwierdzono w Uzasadnieniu - *„prawo podatkowe rozwija się bardzo dynamicznie z uwagi na to, że różnego rodzaju zjawiska i procesy będące przedmiotem jego regulacji podlegają ciągłej ewolucji”* to trudno zakładać, że te różnego rodzaju zjawiska i procesy przestaną podlegać ewolucji. Tymczasem Projekt skonstruowany został tak, że za tą ewolucją nadążyć nie będzie, w związku z czym będzie musiał podlegać kolejnym nowelizacjom w tempie nie wolniejszym od kodeksu spółek handlowych, który też był reklamowany jako dzieło specjalistów, a trzeba było go nowelizować jeszcze zanim wszedł w życie.

6. W Uzasadnieniu czytamy, że *„liczne zmiany (obowiązującej o.p. - przyp. ZPP) świadczą o tym, że treść tego aktu musiała być często i w wielu obszarach dostosowywana do nowych uwarunkowań. Jednak mimo to nie odpowiada już dzisiejszym potrzebom i standardom”*. Projekt ma być odpowiedzią na *„powszechnie zgłaszane postulaty zwiększenia ochrony pozycji podatnika w relacjach z organami podatkowymi”*. Podobnie twierdzili autorzy tzw. „pakietu podatkowego” w 2002 roku. Jego zasadniczym celem miało być *„rzeczywiste wzmocnienie prawnopodatkowej pozycji podatnika w stosunkach z organami podatkowymi, eliminacja zidentyfikowanych pułapek podatkowych, walka z biurokracją, uproszczenie procedur kontrolnych oraz zmniejszenie liczby dokumentów w postępowaniu podatkowym”*. W zapowiedziach przedstawicieli resortu finansów, pakiet ten miał służyć *„realizacji konstytucyjnej zasady zaufanie podatników do organów podatkowych”*.
7. Skoro dziś cel jest w zasadzie podobny, trzeba byłoby odpowiedzieć na pytanie dlaczego nie udało się jego realizacji poprzednim razem i czy tym razem jest większe prawdopodobieństwo, że się uda. Niestety nie - głównym powodem jest to, że autorzy Projektu, podobnie jak autorzy poprzednich zmian, nie rozumieją istoty zjawisk i problemów.

## II. Konkluzja

Zdaniem ZPP, przedstawiony przez Komisję Projekt **„nie odpowiada dzisiejszym potrzebom”**, dlatego należy go odrzucić z powodów zasadniczych przedstawionych poniżej. Zdaniem ZPP próba **„poprawienia”** Projektu jest bezcelowa i nie może się powieść.

### III. Uzasadnienie

#### A. Uwagi ogólne dyskredytujące Projekt

Zdaniem ZPP Projekt:

- w wielu miejscach jest kazuistyczny;
- zawiera przepisy, które powinny się raczej znaleźć w regulaminie pracy pracowników organów podatkowych, a nie w ustawie regulującej relacje między państwem a podatnikami;
- jest rozwlekły - można z niego wykreślić tysiące słów nie zmieniając znaczenia poszczególnych przepisów;
- stanowi próbę „obejścia” problemów wynikających z obecnie obowiązujących przepisów i orzecznictwa ferowanego na ich podstawie - czego najlepszym przykładem jest sprawa przedawnienia terminu określenia zobowiązań podatkowych - która omówiona zostanie w dalszej części niniejszej opinii;
- nie tworzy żadnych realnych instrumentów ochrony praw, których ochronę deklaruje.

1. **Niereprezentatywność.** Podatnicy mają prawa wynikające wprost z Konstytucji. Tymczasem wśród członków Komisji nie było żadnego konstytucjonalisty. Nie było też żadnego interesariusza. Byli, owszem, sędziowie sądów administracyjnych urzędnicy, przedstawiciele nauki oraz doradcy podatkowi. Nie było natomiast żadnego przedsiębiorcy, ani menagera, który podejmował w swoim życiu jakieś decyzje zarządcze i choć raz miał do czynienia z postępowaniem podatkowym - czego konsekwencją jest dość kuriozalna propozycja składu Rady do spraw Przeciwdziałania Unikania Opodatkowania („Rada”) - co zostanie rozwinięte poniżej. Ta genetyczna wada objawiła się wielokrotnie zarówno w Projekcie, jak i w jego Uzasadnieniu. Zdaniem ZPP pominięcie przy tworzeniu przepisów ogólnego prawa podatkowego adresatów norm prawnych - czyli podatników - jest potwierdzeniem tezy, że system podatkowy nie .tworzony jest w ich interesie.

Istotą przedsiębiorczości jest dostrzeganie potrzeb konsumentów i ich zaspakajanie zgodnie z regułą KISS (ang: „*Keep It Simple, Stupid*” - „*Nie komplikuj, Głupku*”). W interesie przedsiębiorców jest to, aby koszty prowadzonej przez nich działalności, zarówno bezpośrednie, jak i pośrednie, były jak najniższe. Kosztem przedsiębiorcy jest dostosowywanie się do przepisów prawa, także, a nawet przede wszystkim, prawa podatkowego. W interesie przedsiębiorcy leży więc aby:

- przepisy podatkowe były jak najprostsze a
- koszty wywiązywania się z obowiązków podatkowych jak najniższe z punktu widzenia:

- nakładów czasu - poświęcanego na wywiązywanie się z obowiązków podatkowych oraz
- nakładów finansowych - ponoszonych na wywiązywanie się z tych obowiązków.

Przedsiębiorcy są zainteresowani tym, aby w ogóle nie ponosić dodatkowych kosztów na wywiązywanie się z obowiązków podatkowych, poza samym zapłaceniem podatku - a więc tym by podatki były na tyle proste by mogli zapłacić je sami bez pomocy doradców podatkowych. W naturalny sposób zainteresowani są także tym, aby stawki podatkowe były jak najniższe, gdyż wówczas ich zysk netto po opodatkowaniu jest wyższy. Doradcy podatkowi są przedsiębiorcami świadczącym innym przedsiębiorcom usługi polegające między innymi na „wyjaśnianiu podatnikom zakresu ich obowiązków podatkowych” czyli tego:

- jak podatki płacić, lub, ewentualnie,
- jak ich nie płacić, lub płacić jak najniższe.

Doradcy podatkowi zainteresowani pozyskaniem klientów są siłą rzeczy zainteresowani tym, aby popyt na ich usługi był jak najwyższy. Popyt ten rośnie na skutek:

- komplikowania systemu podatkowego, gdy producent przysłówiowych szpilek (z przykładu opisanego przez twórcę klasycznej ekonomii Adama Smitha):
  - musi korzystać z usług wyspecjalizowanego doradcy podatkowego gdyż nie rozumie, jakie obowiązki podatkowe na nim ciążyą oraz
  - chce korzystać z usług wyspecjalizowanego doradcy podatkowego by skorzystać z możliwości zapłacenia niższego podatku, co:
    - zwiększa jego zyski netto, albo
    - pozwala obniżyć cenę brutto dla klientów, co
- zwiększa jego przychody kosztem konkurentów nie stosujących trików podatkowych, albo
- pozwala na dostosowanie się do konkurentów, którzy triki takie już stosują, bo wcześniej nabyli usługi doradcy podatkowego;
- wysokich nominalnych stawek podatkowych, gdy uniknięcie zobowiązania podatkowego w sposób zgodny ze skomplikowanymi przepisami prawa przynosi korzyść znacznie większą niż przy niższych stawkach podatkowych.

Tak, jak doradcy podatkowi nie są zainteresowani wytwarzaniem szpilek, tak ci, którzy je wytwarzają, nie są co do zasady zainteresowani w specjalizowaniu się w zakresie przepisów podatkowych, a nakłady czasu i nakłady finansowe na dostosowywanie się do obowiązków podatkowych, zmniejszają ilość czasu i środków finansowych poświęconych na prowadzenie corowej działalności gospodarczej.

2. **Brak precyzji.** Podatki należy płacić, a odsetki od niezapłaconych w terminie podatków winny odstręczać od ich niepłacenia. Ale dotyczy to prawomocnie określonych zobowiązań podatkowych. Ustawodawca nałożył na przedsiębiorców obowiązek samoobliczenia podatku - co rodzi ryzyka tym większe, im bardziej skomplikowane są przepisy ustaw podatkowych, a nie da się wywieść, że nie są one skomplikowane. Organy podatkowe mogą określić inną wysokość zobowiązania podatkowego niż wynika z deklaracji, ale muszą to zrobić w określonym czasie, w postępowaniu zgodnym ze standardami państwa prawnego. Niestety, tak się w chwili obecnej nie dzieje. A - znowu niestety - Projekt nie daje żadnych gwarancji poprawy tej złej - jak przyznaje sama Komisja w Uzasadnieniu - sytuacji. Przepisy ogólnego prawa podatkowego powinny uniemożliwiać wykorzystanie przeciwko podatnikom nieprecyzyjnych przepisów ustaw podatkowych.
3. **Błędne cele.** Komisja twierdząc, że obowiązująca o.p. mimo licznych zmian *„nie odpowiada już dzisiejszym potrzebom i standardom”*, zidentyfikowała kilka tego powodów. *„Jednym z nich - zasadniczym (podkreślenie ZPP) - jest coraz bardziej widoczna potrzeba stworzenia w ordynacji takich mechanizmów, które prowadziłyby do wyważenia interesu publicznego i interesu podatnika”*. Jeżeli zasadniczym celem Projektu ma być „wyważanie” interesu publicznego i interesu podatników w zakresie przepisów ogólnego prawa podatkowego, to z góry można stwierdzić, że cel ten nie zostanie zrealizowany, a jego postawienie przez Komisję jako celu **zasadniczego** pozwala na łatwe zdyskredytowanie Projektu.
  - 3.1. W „Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej” („Założenia”) wyrażony został postulat *„wyważania interesu publicznego i interesu podatnika”*. W Projekcie przybrał postać wyważania z interesem publicznym „słusznego” interesu podatnika (art. 26). W Uzasadnieniu wyjaśniono, że *„zasada ta znajdzie zastosowanie w szczególności w przypadku decyzji uznaniowych, w tym w sprawie udzielenia ulgi w spłacie, w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, zastosowania rygoru natychmiastowej wykonalności itd. W istocie jednak w każdej sprawie interesy te w ich wzajemnej relacji pozostają ważne, dlatego choćby, że ich wyważenie jest wymagane dla zastosowania zasady proporcjonalności”*. Mając na uwadze rozważania doktryny i orzecznictwa na tle przepisów obowiązującej o.p. o „interesie publicznym” i „interesie społecznym” można się spodziewać kolejnej fali absurdalnych rozważań na temat oceny jaki interes zobowiązanego jest „słuszny”, a jaki może być niesłuszny i czy każdy „interes publiczny” jest w takim razie „słuszny”, skoro „słuszny” ma być tylko interes zobowiązanego, czy może publiczny może być „niesłuszny”, a i tak może ważyć więcej niż interes zobowiązanego.
  - 3.2. Pojęcie „interes publiczny” jest niedookreślone oraz zmienne w zależności od kontekstu czy też gałęzi prawa, w jakiej się pojawia. W Konstytucji pojęcie „interes publiczny” występuje w kilku ujęciach zakresowych. Od najszerszego, w art. 1, który mówi o Rzeczypospolitej jako o „wspólnym dobru” wszystkich obywateli, przez inne



ujęcia ogólne w art. 17 czy art. 22, aż do bardziej szczegółowego określenia konkretnych jego przejawów w art. 31 ust. 3. Poza Konstytucją pojęcie „interes publiczny” występuje w ponad 500 aktach prawnych, przy czym w niektórych nawet kilkakrotnie. Najczęściej pojawia się w obowiązującej o.p.<sup>4</sup> Przemawia to za szczególnym znaczeniem pojęcia „interes publiczny” w prawie podatkowym.

3.3. „Interes” można określić jako potrzebę, czyli dążenie do osiągnięcia korzyści. Korzyść oznacza partycypację w dobrach (wartościach) występujących w ograniczonej ilości, więc niedostępnych dla wszystkich, czyli nierówno rozdzielanych. „Wartość” nie jest synonimem „interesu”, lecz kryterium uznania sytuacji czy zjawiska za „interes”. Korzyścią dla kogoś jest także uniknięcie niebezpieczeństwa naruszenia jego „interesu”. Korzystne jest nie tylko osiągnięcie (czy też możliwość osiągnięcia) pewnych wartości materialnych i/lub niematerialnych, lecz także ich ochrona (zapobieżenie straty lub jej zmniejszenie). Sama korzyść - podobnie jak niektóre wartości (jak wolność) - może być stopniowana, więc osiągnięcie jakiejś wartości może być równoznaczne z realizacją danego „interesu”. Jacek Lang określił mianem interesu „relację pomiędzy jakimś stanem obiektywnym, aktualnym lub przyszłym a oceną tego stanu z punktu widzenia korzyści, które on przynosi lub może przynieść jakiejś jednostce lub grupie społecznej”<sup>5</sup>. Z kolei przymiotnik „publiczny” oznacza „dotyczący całego społeczeństwa lub jakiejś zbiorowości”. Małgorzata Stahl wskazuje, że „publiczny” to „ogólnie, powszechnie dostępny”, „przeznaczony do użytku zbiorowego”.<sup>6</sup>

3.4. Interes publiczny - właściwie pojmowany - nie jest z definicji sprzeczny z interesem indywidualnym, ani nie pozostaje z nim w konflikcie. W interesie indywidualnym leży bowiem także sprawne funkcjonowanie państwa, w którym zobowiązany uzyskuje swoje przychody. A w interesie publicznym leży sprawny pobór podatków z tego tytułu. Nie leży w interesie publicznym - to znaczy nie jest z całą pewnością „przeznaczone do użytku zbiorowego” to organy podatkowe miały instrumenty pozwalające im na arbitralne kształtowanie obowiązków zobowiązanych i ograniczanie ich praw. Nie tylko w interesie indywidualnym, ale także w interesie publicznym leży to, by zobowiązani wiedzieli dokładnie jakie ciążą na nich obowiązki i kiedy, oraz jakie mają prawa i by mogli realnie z tych praw korzystać. Kwestia samego ciężaru podatkowego - czyli wysokości podatków - leży w sferze ustaw podatkowych,

<sup>4</sup> Pojęcie „interes publiczny” występuje zarówno w aktach o charakterze międzynarodowym, jak Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (art. 255) jaki i w szczególnie ważnych krajowych aktach prawnych, jak prawo zamówień publicznych (art. 93 i art. 145), prawo ochrony środowiska (art. 422), prawo lotnicze (art. 191, art. 195), ustawa o finansach publicznych (art. 43), ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (art. 45, art. 91, art. 99, art. 101), czy ordynacja podatkowa (art. 20, art. 22, art. 48, art. 67a, art. 133a, art. 169, art. 179, art. 208, art. 224, art. 234, art. 240, art. 253, art. 253a, art. 299b)

<sup>5</sup> J. Lang, *Struktura prawna skargi w prawie administracyjnym*, Wrocław 1972, s. 98–100

<sup>6</sup> M. Stahl, *Cele publiczne i zadania publiczne*, w: J. Zimmermann (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, Warszawa-Kraków 2007 r., s. 97–98

z których wynika ta wysokość. W interesie publicznym nie leży natomiast to, by podatnicy w jakikolwiek sposób byli pozbawiani swoich praw w procesie stosowania przepisów ogólnych prawa podatkowego, konstytuujących istotę państwa prawnego. „Wyważyć” można wysokość stawki podatkowej. W zakresie przepisów ogólnego prawa podatkowego wyważyć można termin przedawnienia - czy powinien wynosić pięć lat, czy może więcej. Ale nie ma nic do „wyważania” przy ustalaniu, czy nastąpiło przedawnienie, czy może trzeba w „interesie publicznym” tak interpretować przepisy, by jeszcze można było podatnikowi określić wysokość zobowiązania inną, niż wynika to z jego deklaracji, po upływie przewidzianego na to terminu. Doskonałym tego przykładem są wyroki sądów administracyjnych uznające, że ewidentne naruszenie przez organy podatkowe przepisu o obowiązku wyznaczenia podatnikowi siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200 obowiązującej o.p.) nie jest samoistną przesłanką uchylenia decyzji podatkowej. Najczęściej argumentowano takie wyroki tym, że nie jest to uchybienie istotne albo, że nie wpływało na istotę rozstrzygnięcia! A skąd to sędziowie mogli wiedzieć, skoro podatnikowi prawa tego odmówiono i być może nie mógł on skorzystać z okazji na zgłoszenie istotnych wniosków dowodowych? Zazwyczaj dochodziło do takiego uchybienia ze strony organów podatkowych gdy istniało ryzyko, że wyznaczenie podatnikowi wymaganego terminu do wypowiedzenia się może spowodować, iż decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego nie zostanie wydana przed upływem terminu przedawnienia. Dochodziło do tego zwykle z powodu zwykłej opieszałości organów podatkowych, a czasami z powodu przesady w procesie „hodowania odsetek” - jak to miało miejsce w przypadku „ofiar ulgi meldunkowej”. Z zażenowaniem stwierdzić trzeba, że Projekt nie eliminuje ryzyka powtarzania się takich sytuacji w przyszłości.

3.5. „Wyważanie” interesu podatnika (abstrahując od jego „słuszności”) i interesu publicznego jest sprzeczne z zasadą *in dubio pro tributario*. Jeśli zobowiązanie nie istnieje to żaden interes publiczny nie może powodować, by ono zaistniało! Jak mamy wyważyć interes prywatny i publiczny to musimy zdefiniować interes publiczny - bo prywatny jest łatwy do zdefiniowania. Przede wszystkim należy postawić pytanie, czy „interes prywatny” nie leży czasem w zbirze „interes publiczny”. Interesem podatnika jest zapłacenie podatku dla „świętego spokoju” - o ile podatek nie jest w takiej wysokości, że zbliżony jest bardziej do wyłączenia niż do opodatkowania. Racjonalny system podatkowy powinien być tak skonstruowany, aby uchylanie się od opodatkowania się ekonomicznie nie opłacało. Oczywiście zawsze znajdzie się ktoś, kto od płacenia podatków będzie się uchylał. Ale w racjonalnym systemie podatkowym od płacenia podatków uchyla się zdecydowana mniejszość podatników. Podobnie jak mniejszość obywateli, a nie większość, popełnia rozboje, czy gwałty. Ci,

którzy uchylają się od płacenia podatków - ukrywają przychody, wyłudniają VAT - to przestępcy. Ich ściganie może się odbywać nawet na podstawie przepisów kodeksu karnego. Ale w interesie publicznym nie leży zobowiązanie montera szaf wnękowych, który pobrał od klientów podatek VAT w wysokości 8%, by odprowadził do urzędu skarbowego 15% więcej. Jak wskazano powyżej „ważyć” można wysokość stawek podatkowych, długość okresu przedawnienia, a nie to czy organy podatkowe powinny przestrzegać prawa i w jakim stopniu.

4. **Budżet państwa nie stoi ponad budżetem podatnika.** Szczególnie niepokojące dla przedsiębiorców jest - zawarte w Uzasadnieniu, pod którym podpisali się sędziowie sądów administracyjnych będący członkami Komisji - stwierdzenie, że nie przyjęcie Projektu „może prowadzić do negatywnych następstw przede wszystkim dla budżetu”(!!!) Za wręcz skandaliczne należy uznać wywody że: „coraz to nowsze instrumenty prawne wykorzystywane w obrocie gospodarczym nie zawsze po to, aby ten obrót usprawnić” są „kreowane jedynie po to, aby nie płacić podatków. Do niedawna tak rozumiana optymalizacja podatkowa nie była tak powszechnie stosowana jak obecnie. Współcześnie jest to zjawisko, które **musi** być zwalczane, ponieważ pozbawia budżet coraz to większych wpływów podatkowych. Bez zmian w ordynacji walka z tym negatywnym procederem nie może być skutecznie prowadzona”. To, że sędziowie sądów administracyjnych tak uważali i takie ferowali wyroki nie jest dowodem, że tak było. Na co dowodem są skandaliczne wyroki nie dotyczące skomplikowanych spraw gospodarczych i optymalizacji podatkowych tylko - na przykład - „ofiar ulgi meldunkowej”. Sądy „w trosce o wpływy podatkowe”, nie tylko ferowały wyroki ewidentnie krzywdzące tych podatników, których ustawodawca z podatku jednoznacznie zwolnił, ale przyzwalały na to by organy podatkowe stosowały nielegalne wybiegi w celu przerwania terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych - czego przykładem było stawianie podatnikom zarzutów karnych skarbowych za nie złożenie oświadczenia o skorzystaniu z przysługującej im z mocy prawa „ulgi meldunkowej”. Skoro takimi metodami posługiwano się wobec emerytów, czy rencistów (przedsiębiorcy nie mieli problemu bo zawsze mogli wprowadzić mieszkanie do prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej) to już nie tylko doświadczenie życiowe ale i statystyka (Krzywa Gausa) pozwalają nie tylko przypuszczać, ale przyjąć wręcz za pewnik, że tym bardziej dochodziło do naruszania prawa również w przypadku innych podatników - w szczególności zaś przedsiębiorców.
5. **Brak należytej ochrona praw podatników.** W Uzasadnieniu Projektu czytamy, że „nie wystarczają różnorodne dokumenty niemające normatywnego charakteru, nazywane deklaracjami praw podatnika” z czym należy się zgodzić. Niestety, nie wystarczą także prawa określone w Projekcie, gdyż nie przewidziano żadnych mechanizmów służących podatnikom do ich realnej ochrony. Najlepszym tego przykładem, jest zasada *in dubio pro tributario*. Jej przeniesienie z działu „przepisy ogólne”, w którym się obecnie znajduje, do specjalnie wyodrębnionego rozdziału „zasady ogólne” absolutnie niczego nie zmienia - co zostanie szczegółowo omówione w dalszej części niniejszej opinii. Nota bene, Przewodniczący Komisji by wcześniej przeciwnikiem

wprowadzania do o.p. art. 2a. Tymczasem Projekt powieli istniejący przepis - umieszcza go tylko w innym miejscu. Bez żadnego wyjaśnienia co to daje i dlaczego. A przecież przepis ten jest kluczowy z punktu widzenia ochrony praw podatników!

6. **Brak rzeczywistych gwarancji i instrumentów ochrony deklarowanych praw.** Naruszenie prawa podatnika jest naruszeniem Konstytucji, która ochronę tych praw deklaruje. Prawo podatkowe jest szczególną gałęzią prawa - co podkreślają przedstawiciele doktryny prawa podatkowego - dotyczącą bez wyjątku wszystkich obywateli, które reguluje sposoby pozyskiwania przez państwo środków którymi dysponuje od podatników, którzy państwo utrzymują. Już Tomasz z Akwinu pisał, że „jeżeli panujący wymuszają coś przy użyciu przemocy w sposób niewłaściwy, to jest to rabunek taki sam, jak rozbój na drodze”. Dlatego rzeczywiste instrumenty ochrony tych prawa mają tak istotne znaczenie. W szczególności dla dwóch kategorii podatników: po pierwsze osób nie prowadzących działalności gospodarczej - do których przepisy o.p. stosuje się tak samo jak do korporacji, oraz do sektora MSP, który wytwarza prawie 70% polskiego PKB, a z punktu widzenia układu sił w zderzeniu z aparatem skarbowym bliżej mu do emerytów będących „ofiarami ulgi meldunkowej” niż do korporacji. Ochrona praw MSP jest newralgiczna gdyż nie dysponuje on taką dźwignią finansową by móc przetrwać kontrole skarbowe jeśli okazują się one po latach całkowicie niezasadnione.
7. **Brak zasady państwa prawnego (rule of law) w prawie podatkowym.** Pojęcie „państwa prawa” (niem. *Rechtstaat* ang. *rule of law*;) wprowadził do słowników politycznych i prawniczych Robert von Mohl, który stwierdził, że państwo musi się opierać na racjonalnym urzędzeniu życia ludzkiego, zgodnie z zasadami logiki i w poszanowaniu praw obywateli.<sup>7</sup> We współczesnej niemieckiej doktrynie prawnej, z uwagi na doświadczenia „prawa haniebnego” z okresu III Rzeszy, rozróżnia się państwo prawne w znaczeniu formalnym (*Gezetzesstaat* – „państwo ustawy”) od państwa prawnego w znaczeniu materialnym, które nie opiera się na samej ustawie, lecz na sprawiedliwości (*Gerechtigkeitsstaat* – „państwo sprawiedliwości”). Jednym z istotnych elementów takiego „państwa sprawiedliwości” jest pewność podatków!<sup>8</sup> Wynika to ze znanej od czasów rzymskich różnicy między zbiorem ustaw (*Gesetze, lex*) a prawem (*Recht, ius*). W prawie anglosaskim normatywny wyraz zasada ta znalazła w Konstytucji Stanu Massachusetts z 1780 roku: „*government of laws and not of men*”. Anglosaskie *Cammon Law* nie wyodrębniło wyraźnie prawa publicznego i w związku z tym sądownictwa administracyjnego – sprawy z zakresu prawa określanego w Europie Kontynentalnej jako publiczne w systemie *Cammon Law* rozstrzygają sądy powszechne – niemniej dzięki temu w prawie anglosaskim nie wystąpił, znany na Kontynencie, „deficyt aksjologiczny” właściwy pozytywizmowi prawniczemu, zwłaszcza w jego skrajnej formule *Gezetzesstaat*.

---

<sup>7</sup> R. von Mohl, „*Nauka policji z punktu widzenia państwa prawnego*”

<sup>8</sup> E. Morawka, Klauzula państwa prawnego w Konstytucji RP na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Toruń 2003, s. 213 i n.

Doktryna *rule of law*, będąc doktryną metaprawną, określają cechy, jakimi prawo powinno się odznaczać, stanowi ograniczenie władzy państwa i w prawie anglosaskim ma większą moc od aktów prawa pozytywnego. Normy prawne, aby pozostawały w zgodzie z doktryną *rule of law* muszą być ogólne, abstrakcyjne i stosowalne na równi do wszystkich. Każde prawo ogranicza do pewnego stopnia wolność osobistą, ale pod rządami zasady *rule of law* władza nie ma możliwości podejmowania działań *ad hoc*. Sama treść przepisu nie jest szczególnie istotna: nie ma bowiem znaczenia, czy wszyscy jeździmy samochodami po lewej, czy po prawej stronie jezdni, jeżeli tylko wszyscy postępujemy tak samo. Ważny jest fakt, że jakiś przepis pozwala nam przewidzieć zachowanie innych – także organów państwa – dzięki temu, że odnosi się do wszystkich takich samych sytuacji.

Znamienne, że uchwalony jeszcze w czasach komunistycznych Kodeks postępowania administracyjnego („k.p.a.”) za jedną z naczelnych zasad postępowania administracyjnego uznał zasadę praworządności. Miała to być zapewne jedynie „werbalna” osłona komunistycznej praktyki, zgodnej bardziej z zasadami „praworządności socjalistycznej”, która doczekała się nawet bogatej literatury opartej na dialektycznych zasadach marksizmu-leninizmu, niż z zasadami „rule of law”. Jednakże prawodawca poprzestał literalnie na ustanowieniu samej zasady „praworządności” bez żadnego dodatkowego przymiotnika, więc orzecznictwo stopniowo mogło budować na jej podstawie doktrynę państwa prawa – a już w szczególności po 1989 roku.

Według Bronisława Jastrzębskiego „*praworządność to metoda działalności państwa, polegająca na ścisłym przestrzeganiu prawa tak przez wszystkie organy, instytucje oraz organizacje realizujące funkcje państwa, jak też przez wszystkich obywateli, zwłaszcza mających wpływ na realizację ogólnych zasad funkcjonowania demokratycznego państwa prawa, wyznaczających treść wszystkich norm, którymi prawodawca się posługuje.*”<sup>9</sup> Definicję tę równie dobrze można odnieść do zasady „rule of law”.

Zasada praworządności, podobnie jak inne zasady ogólne zawarte w k.p.a. powinny mieć zastosowanie nie tylko w procedurze administracyjnej, lecz również w wykładni i stosowaniu norm prawa administracyjnego materialnego.<sup>10</sup> Dlaczego miałyby nie podlegać tej zasadzie prawo podatkowe? Nie może ono być z tego kręgu wyeliminowane!

Jak podnosi Jan Zimmermann „*podstawową zasadą ogólną postępowania administracyjnego w państwie prawa jest zasada legalności (praworządności). Inne zasady ogólne mają również dla państwa prawa niezaprzeczalne znaczenie, które należy wydobywać i chronić. Jeżeli jednak stan faktyczny sprawy ustawi którąś z tych zasad w opozycji do zasady legalności, ta ostatnia powinna mieć pierwszeństwo.*”<sup>11</sup> Działanie organów administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym na podstawie prawa oznacza obowiązek działania przez te organy zgodnie z normami prawnymi regulującymi procedurę podejmowania

---

<sup>9</sup> B. Jastrzębski, *Ustrojowe zasady demokratycznego państwa prawa. Dylematy i mity*, Olsztyn 2003, s. 172 i n.

<sup>10</sup> Tak T. Woś, *Obowiązek uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli w toku postępowania administracyjnego (art. 7 in fine k.p.a.)*, *Krakowskie Studia Prawnicze*, Rok XX, 1987, s. 107-113.

<sup>11</sup> J. Zimmermann, glosa do wyroku SN z dnia 23 lipca 1992 r., III ARN 40/92, *PiP* 1993, z. 8, s. 116

decyzji administracyjnej. Do tych norm należą w szczególności normy prawa materialnego stosowane przez organ administracji publicznej i normy proceduralne regulujące poszczególne etapy postępowania administracyjnego.

Spektakularny charakter ma pod tym względem wyrok NSA jeszcze z 1982 roku<sup>12</sup>, że „*zasady ogólne postępowania administracyjnego wyrażone zwłaszcza w art. 7-11 KPA są integralną częścią przepisów regulujących procedurę administracyjną i są dla organów administracji wiążące na równi z innymi przepisami tej procedury, przy czym art. 7 KPA jest nie tylko zasadą dotyczącą sposobu prowadzenia postępowania, lecz w równym stopniu wskazówką interpretacyjną prawa materialnego, na co wskazuje zwrot zobowiązujący organ „do załatwienia sprawy” zgodnie z tą zasadą*”.

Art. 7 k.p.a. *in fine* zawiera kilka fundamentalnych zasad postępowania administracyjnego: zasadę praworządności, (rozwinętą szerzej w art. 6 k.p.a.), zasadę prawdy obiektywnej oraz zasadę uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli. Ustawodawca nie ustalił nadrzędności którejkolwiek z wymienionych zasad, ani nie też nie określił zasad rozstrzygania konfliktów między nimi. Z punktu widzenia struktury i celów postępowania administracyjnego można przyjąć, że wymienione w tym artykule interesy są prawnie równorzędne, co oznacza, iż w procesie wykładni norm proceduralnych organ administracji publicznej nie może kierować się założoną *a priori* hierarchią tych interesów. W wyroku z dnia 18.11.1993 roku<sup>13</sup> SN stwierdził, że „*w państwie prawa nie ma miejsca dla mechanicznie i sztywno pojmowanej zasady nadrzędności interesu ogólnego nad interesem indywidualnym*”. Z brzmienia art. 7 k.p.a. wynika też, iż „*ustawodawca przyjmuje regułę, zgodnie z którą oba te interesy podlegają równorzędnej ochronie bez dominacji któregośkolwiek z nich*”<sup>14</sup>. Co istotne – zasada praworządności odnosi się w równym stopniu do zakresu i wnikliwości postępowania wyjaśniającego i dowodowego, jak i do stosowania norm prawa materialnego, to jest do całokształtu przepisów prawnych „niezbędnych do załatwienia sprawy”. Także sprawy podatkowej!

Ordynacja podatkowa nie może dawać organom podatkowym więcej praw, a podatnikom mniej niż k.p.a. daje - na przykład - nadzorowi budowlanemu z jednej strony, a inwestorom lub właścicielom nieruchomości z drugiej. Z całą bowiem pewnością to groźba katastrofy budowlanej jest donioślejsza, niż groźba niezapłacenia podatku w oczekiwanej przez organ podatkowy wysokości. Tymczasem przepisy skontrolowane są tak, jakby było na odwrót.

W przeciwieństwie do procesu sądowego, który jest kontradyktoryjny (występują w nim dwie, przeciwstawne strony toczące spór oraz niezależny od nich organ procesowy, który go rozstrzyga) postępowanie administracyjne ma strukturę „dwupodmiotową”. Obok organu administracji prowadzącego postępowanie występuje w nim jeszcze jedna lub więcej stron, które (nawet w sytuacji dysponowania rozbieżnymi albo sprzecznymi ze sobą interesami) posiadają ten sam status procesowy. O ile postępowanie sądowe jest kondycjonalnie związane z zasadą równoprawności stron, postępowanie

---

<sup>12</sup> Wyrok NSA z dnia 4 czerwca 1982 r. I SA 258/82, ONSA 1982, nr 1, poz. 54

<sup>13</sup> III ARN 49/93 OSNCP 1994, nr 9, poz. 181

<sup>14</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 12.09.2008 (V SA/Wa 943/08)

administracyjne jest bliskie procesowi inkwizycjnemu. Prowadzący postępowanie organ administracji realizuje funkcje, które w postępowaniu sądowym właściwe są różnym podmiotom. Jest on gospodarzem postępowania i kieruje jego przebiegiem. Organ jest zaangażowany materialnie w sprawę, którą rozstrzyga. Występuje zatem jako *iudex in causa sua*. Jest zarówno stroną, jak i sędzią. Zadaniem reguł zawartych w zasadach ogólnych postępowania administracyjnego jest zniwelowanie tak różnych pozycji procesowych organu i stron, stanowiąc jednocześnie pewien substytut kontrydiktoryjności postępowania. Dlatego każda norma prawa administracyjnego nie jest w państwie prawa „normą wyrokowania”, lecz „normą regulującą własne zachowanie”. Również dlatego, organ administracji obowiązany jest z urzędu uwzględniać w prowadzonym przez siebie postępowaniu interes społeczny i słuszny interes strony. Z tego samego powodu, niektóre z norm wyprowadzanych z zasad ogólnych postępowania administracyjnego mają rangę reguł „substancjonalnych”, ograniczających swobodę organów administracji w kształtowaniu treści rozstrzygnięcia.

W teorii, postępowanie administracyjne to zorganizowany proces stosowania prawa, obejmujący następujący cztery etapy: 1) ustalenie normy prawnej istotnej dla potrzeb rozstrzygnięcia; 2) uznanie za udowodniony określonego faktu w oparciu o obowiązującą teorię dowodów; 3) subsumcji faktu, uznanego za udowodniony, pod stosowaną normę prawną; 4) ustalenie konsekwencji prawnych faktu uznanego za udowodniony na podstawie stosowanej normy prawnej. Na każdym z tych etapów stosowania prawa organ administracji publicznej ma obowiązek działania w sposób zgodny z zasadą praworządności. Zgodnie z art. 7 k.p.a. w toku postępowania organy administracji publicznej stoją na straży praworządności, a zatem mają obowiązek dokonywania samokontroli przestrzegania prawa. Działanie organu administracji publicznej zgodne z zasadą praworządności oznacza zatem: działanie na podstawie obowiązującej normy prawnej, prawidłowe ustalenie znaczenia tej normy, prawidłowe dokonanie subsumcji i prawidłowe ustalenie następstw prawnych. Działanie zgodne z prawem dotyczy oczywiście zarówno prawa materialnego, jak i prawa procesowego. W praktyce postępowanie administracyjne odbiega od tego wzorca. W przypadku postępowania administracyjnego w sprawach podatkowych odbiega w sposób znaczący.

Choć autorzy Projektu odwołują się często do wzorca k.p.a., z niezrozumiałych względów ogólnej zasady „praworządności”, która nie została powtórzona w pierwotnej wersji o.p., nadal nie przywracają. Zmiany, które wprowadza Projekt, nie dają nadziei na zmianę praktyki opartej na przepisach dotychczas obowiązujących. Można twierdzić, że zasada państwa prawnego zawarta jest w konstytucji, a z zasady tej wynika zasada *in dubio pro tributario*, więc donośne były głosy, że nie ma potrzeby wprowadzania jej do ogólnego prawa podatkowego. Jest taka potrzeba i dotyczy to także zasady państwa prawnego. Poszczególne przepisy art. 14-18 Projektu wynikają przecież z zasady państwa prawnego, więc można byłoby z nich także zrezygnować. Wprowadzenie do Projektu tylko niektórych zasad, które można wywieść z ogólnej zasady państwa prawnego rodzi niebezpieczeństwo, okrojenia tej zasady w przepisach ogólnych prawa podatkowego - tak samo, jak to się stało z zasadą praworządności zawartą w k.p.a. przy okazji dokonywania wykładni obowiązującej o.p.

8. **Źle skonstruowana zasada *in dubio pro tributario*.** Relacja pomiędzy obywatelem i państwem jest z definicji bardzo nierówna. Z jednej strony występuje bowiem państwo, które nie tylko ustala obowiązujące reguły, ale też posiada narzędzia kontroli ich stosowania i karania za nie stosowanie się do nich, a z drugiej strony występuje obywatel, który zobowiązany jest stosować się do regulacji narzuconych przez państwo. Jednocześnie, w przypadku prawa podatkowego, w związku z zasadą samoobliczenia podatku, podatnik ponosi faktyczne ryzyko błędnego rozumienia przepisów prawa podatkowego. Jeśli przepisy te są nieprecyzyjne, ryzyka z tego wynikające spoczywają na podatnikach.

Problem ten mogłaby oczywiście rozwiązać poprawa jakości legislacji. Z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wprost bowiem wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji.<sup>15</sup> Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny. Generuje to obowiązek tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów. Racjonalny ustawodawca winien stanowić takie normy prawne, by nie budziły one wątpliwości co do treści obowiązków nakładanych na obywateli i przyznawanych im praw.

Przestrzeganie zasad poprawnej legislacji ma szczególnie doniosłe znaczenie w stanowieniu przepisów podatkowych. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie ich treści pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody, a podatnikom stwarzać niepewność o ciężących na nich obowiązkach.

Choć jest to postulat permanentnie obecny w debacie publicznej i naukowej, nie udało się go dotąd wcielić w życie. Zwłaszcza, że wielu interesariuszy procesu legislacyjnego utrzymuje, że przepisów prawa podatkowego nadmiernie uprościć i ustabilizować nie można z uwagi na szybko zmieniającą się rzeczywistość gospodarczą.

Dlatego tak istotne jest odpowiednie uregulowanie ogólnych zasad prawa i postępowania podatkowego oraz wprowadzenie instrumentów gwarantujących ich stosowanie - w szczególności zasady *in dubio ro tributario*. Temat doczekał się monografii<sup>16</sup>, licznych artykułów naukowych,<sup>17</sup> przyczynkarskich i publicystycznych.

---

<sup>15</sup> uchwała TK z dnia 8 marca 1995 r. (W 13/94, OTK 1995, nr 1, poz. 21) oraz wyroki TK: z dnia 11 stycznia 2000 r. (K 7/99, OTK 2000, nr 1, poz. 2), z dnia 21 marca 2001 r. (K 24/00, OTK 2001, nr 3, poz. 51), z dnia 30 października 2001 r. (K 33/00, OTK 2001, nr 7, poz. 217), z dnia 9 kwietnia 2002 r. (K 21/01, OTK-A 2002, nr 2, poz. 17) oraz z dnia 24 lutego 2003 r. (K 28/02, OTK-A 2002, nr 2, poz. 13).

<sup>16</sup> A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2011.

<sup>17</sup> B. Brzeziński, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego, (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius*. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003;



Już w „*Digestach*” justyniańskich zawarta została zasada *Satius enim esse impunitum relinqui facinus nocentis quam innocentem damnari*. Jej autorem jest Ulpian, jurysta okresu klasycznego, który powołał się na reskrypt Trajana, jednego z najwybitniejszych władców rzymskich. Boski Trajan odpowiedział Adsidiuszowi Sewerowi, że „*lepiej jest pozostawić nieukarany występki złooczyńcy niż skazać niewinnego*”. W okresie Renesansu myśli Starożytnej i później Oświecenia zasada ta zadomowiła się na stałe w prawie karnym. Nie ma powodów by nie ob. owiązywała w prawie podatkowym. Zaprawdę lepiej jest by oszust podatkowy uchylił się od obowiązku podatkowego, niżby jakiś podatnik miał ponieść ciężar, nie wynikający jednoznacznie z obowiązujących przepisów.

Zasadę *in dubio pro tributario* można wywieść dość łatwo z Konstytucji RP. Czasami zresztą sądom zdarzało się to już czynić. Już u zarania III Rzeczypospolitej, Sąd Najwyższy („SN”) stwierdził, że „*jakośkolwiek wątpliwości dotyczące interpretacji przepisów obowiązującego prawa w sytuacji, gdy ustawa zobowiązuje organ podatkowy do wydania decyzji, która ma autorytatywnie i indywidualnie dla każdego podatnika ustalić podstawową dla dokonania obliczenia należności podatkowej wartość (normę wynagrodzeń), nie mogą być interpretowane na niekorzyść podatnika (w myśl zasady *in dubio pro tributario*, którą wywodzi się wprost z konstytucyjnych gwarancji podstawowych wolności obywatelskich, w tym w szczególności także z art. 6 i art. 7 utrzymanych w mocy przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 lipca 1952 r. - art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym, Dz. U. Nr 84, poz. 426 ze zm.)*”<sup>18</sup> Pod rządami Małej Konstytucji SN stwierdził, iż „*fundamentalną zasadą prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawnym jest to, że zakres przedmiotu opodatkowania musi być precyzyjnie określony w ustawie podatkowej, a interpretacja jej przepisów nie może być rozszerzająca*”<sup>19</sup> Powyższy pogląd podzielił później Trybunał Konstytucyjny, który wskazywał, że „*stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych jest naruszeniem Konstytucji RP ze względu na sprzeczność z zasadą państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP albo z zasadą wymagającą ustawowej regulacji określonej dziedziny (np. nakładania ciężarów i świadczeń publicznych z art. 84 Konstytucji albo określania ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw z art. 31 ust. 3 Konstytucji)*”<sup>20</sup>

Także Naczelny Sąd Administracyjny („NSA”) w różnych wyrokach twierdził, że „*niejasności lub wątpliwości dotyczące oceny stanu prawnego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika*”, a „*prawo podatkowe skutki niekorzystne dla podatnika może wyciągać jedynie wtedy, kiedy tenże podatnik naruszył obowiązki wynikające z normy prawnej o treści jednoznacznej*”. W wyroku z dnia 10 maja 2000 r. III SA 7295/98 NSA stwierdził iż: „*w orzecznictwie NSA dominuje pogląd, iż niejasności lub wątpliwości podatnika dotyczące oceny stanu prawnego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika (...)* Prawo podatkowe skutki niekorzystne dla podatnika może wyciągać jedynie wtedy, kiedy tenże podatnik naruszył

<sup>18</sup> Wyrok SN z 24 kwietnia 1997 r., sygn. III RN 14/97

<sup>19</sup> Wyrok SN z 22 października 1992 r., sygn. III ARN 50/92,

<sup>20</sup> Wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. P. 13/2002,

obowiązki wynikające z normy prawnej o treści jednoznacznej”. Co prawda, nie obowiązuje w Polsce system precedensów, ale w cytowanym wyroku NSA odwołuje się do poglądu **dominującego w orzecznictwie**. Takie samo stanowisko NSA zajął w wyrokach: z dnia 26 września 1995 r. SA/Lu 1929/94 („wątpliwości nie mogą być tłumaczone na korzyść organów podatkowych”); 11 kwietnia 2000 r. III SA 680/99 („wykluczone jest posługiwanie się w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego regułą interpretacyjną, w myśl której wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść Skarbu Państwa (in dubio pro fisco)”); i z dnia 24 lipca 1998 r. I SA Gd 1604/96 („wątpliwości dotyczące wykładni przepisów podatkowych nie powinny być interpretowane na niekorzyść podatnika”). Można odwołać się także do orzecznictwa jeszcze z lat osiemdziesiątych (na przykład wyrok z dnia 18 stycznia 1988 r. III SA 964/87, kiedy to, nawet w tamtej rzeczywistości ustrojowej, NSA sformułował tezę, że niejasności lub wątpliwości dotyczące oceny stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść obywatela. Na początku tego wieku NSA wprost przypominał o zasadzie *in dubio pro tributario* „wywodzącej się z konstytucyjnej gwarancji podstawowych wolności obywatelskich” zgodnie z którą „wątpliwości dotyczące wykładni przepisów prawa podatkowego nie powinny być interpretowane na niekorzyść podatnika”<sup>21</sup> Po 10 latach, w wyroku z dnia 22 lutego 2011 roku<sup>22</sup> NSA stwierdził, że „zasada *in dubio pro tributario* jest ugruntowana w procedurze podatkowej przez treść art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (...) i nie tylko nakazuje przyjęć w procesie stosowania prawa korzystną dla podatnika wykładnię przepisów prawa (materialnego i procesowego), ale odnosi się również do wątpliwości faktycznych.” Wynikającą z Konstytucji RP i powszechnie uznawaną w orzecznictwie konieczność odwoływania się do zasady *in dubio pro tributario*, która nakazuje, że w razie potrzeby rozstrzygania między różnymi wchodzącymi w grę wariantami interpretacyjnymi organy stosujące prawo powinny wybrać rezultat najbardziej korzystny dla podatnika potwierdziła Uchwała Pełnego Składu Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2011 r.<sup>23</sup>

Komisja w Założeniach stwierdziła, że „taki sposób interpretowania prawa wynika z Konstytucji RP”. Niestety, zdarzało się, że NSA wskazywać na brak normatywnych podstaw tej zasady. W wyroku z 16.03.2010 (I FSK 1886/08) stwierdził, że „(...) skarżąca sformułowała całkowicie niezrozumiały zarzut naruszenia przez organy podatkowe zasady *in dubio pro tributario*. Autor skargi kasacyjnej nazywając tę zasadę podstawową zasadą prawa podatkowego w ogóle nie wskazuje na podstawy normatywne, z których zasadę taką wywodzi. Nie uzasadnia również dlaczego niejasne dla podatnika przepisy, jak również jego wątpliwości co do stanu faktycznego rozstrzygane muszą być na jego korzyść. Wobec tego brak jest podstaw prawnych, a zatem wzorca prawnego określonego zachowania, który pozwoliłby skontrolować zgodność z prawem zaskarżonego orzeczenia Sądu, a co zatem idzie rozpoznać tak sformułowany zarzut kasacyjny.” Tak kuriozalne wyroki, na szczęście, nie były powszechne - ale się zdarzały, co stanowi samoistny dowód na konieczność równoległej zmiany ustawy prawo o postępowaniu

<sup>21</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi z dnia 19 września 2001 r., sygn. I SA/Łd 48/01, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 7, s. 33

<sup>22</sup> II FSK 224/10

<sup>23</sup> I GPS 1/2011, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 5, s. 131

przed sądami administracyjnymi („p.p.s.a.”) gdyż Projekt nie przewiduje żadnych rozwiązań, które mogłyby w przyszłości doprowadzić do korekty takich wyroków, w których „sposób interpretowania prawa” jest ewidentnie sprzeczny z zasadami wynikającymi z Konstytucji RP.

Nawet Ministerstwo Finansów stwierdziło, że organy podatkowe do zasady *in dubio pro tributario* się stosują. W odpowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Macieja Grabowskiego z dnia 9 kwietnia 2013 roku na interpelację pana posła Szymona Giżyńskiego z dnia 6 marca 2013 r. (nr SPS-023-15360/13) w sprawie listu prezesa Federacji Małych i Średnich Przedsiębiorstw znalazło się stwierdzenie, że *„zastosowanie dyrektywy in dubio pro tributario jest akceptowane zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i w doktrynie przedmiotu (...). Zgodnie z tą zasadą istotne niejasności lub wątpliwości co do stanu prawnego bądź faktycznego nie powinny być tłumaczone na niekorzyść podmiotu, którego rozstrzygnięcie organu podatkowego dotyczy. Podkreślić należy, iż dyrektywa ta wymaga zaistnienia wątpliwości, których nie da się usunąć w drodze innych rodzajów wykładni prawa. W orzecznictwie, również zapadłym na tle wydawanych interpretacji przepisów prawa podatkowego, podnoszone jest, iż „jedną z podstawowych zasad interpretacji prawa podatkowego jest zasada rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych dotyczących podatkowego stanu faktycznego czy stanu prawnego na rzecz podatnika”, np. wyroki: z 13.12.2012 r. sygn. I S.A./Łd 1292/12, z 5.12.2012 r. sygn. I S./Po 699/12, z 22.07.2009 r. sygn. I SA/Wr/1063/09, z 19.12.2012 r. sygn. I SA/Kr 891/12, z 7.01.2011 r. sygn. I SA/Po 610/10, z 16.12.2010 sygn. I SA/Po 796/10.”*

Skoro zatem jest tak dobrze - mimo istnienia wyroków temu przeczących - to dlaczego jest tak źle? I czy opiniowany Projekt coś pod tym względem zmienia? Niestety nie! Powód tkwi w stwierdzeniu zawartym w cytowanej powyżej odpowiedzi na interpelację poselską: *„dyrektywa ta wymaga zaistnienia wątpliwości, których nie da się usunąć w drodze innych rodzajów wykładni prawa.”* A niestety organy podatkowe wątpliwości nie mają prawie nigdy! Dlatego tak ważna jest rola orzecznictwa. Niestety, i to jest drugi powód tak rzadkiego rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, sędziowie orzekający często nie mają wątpliwości, że organy podatkowe mogły nie mieć wątpliwości. Należy zatem postawić pytanie, czy „demokratyczne państwo prawa” może domagać się od podatników świadczeń jeśli nie zostały ono jasno sprecyzowane w przepisach przez państwo to ustanowionych?

W art. 18 Projekt powtarza w zasadzie art. 2a obecnie obowiązującej o.p., że *„niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść zobowiązanego”* (obecnie „podatnika”) i przewiduje ponadto w art. 23 § 2, że *„jeżeli po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzyga się je na korzyść zobowiązanego”*. Przepis ten jest źle skonstruowany i nie pozwala na rozstrzygnięcie już chociażby podstawowej wątpliwości: kto ma mieć wątpliwości? Organ podatkowy zawsze może twierdzić, tak jak najczęściej twierdzi obecnie, że nie miał wątpliwości. Wątpliwości może nie mieć również skład sędziowski orzekający w sprawie. Tymczasem w kwietniu 2015 roku Sejmowa Podkomisja do monitorowania systemu podatkowego wystąpiła do Przewodniczącego Komisji finansów publicznych, by zwrócił się do Marszałka Sejmu, by ten z kolei wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego o dokonanie wykładni wyroku dotyczącego przedawnienia zobowiązań podatkowych. Skoro więc postowie mogą nie

## Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – Prezes, Marcin Nowacki - Wiceprezes

rozumieć wyroków wydawanych na podstawie prawa, które sami uchwalają, prawa przez nich stanowiącego mogą nie rozumieć urzędnicy - skoro wydają różne decyzje, które zresztą uchylają potem sądy, skoro mogą nie rozumieć go sędziowie Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, którzy wydają wyroki, które uchyla Naczelny Sąd Administracyjny, mogą nie rozumieć go sędziowie Naczelnego Sądu Administracyjnego, skoro wydają w identycznych sprawach różne wyroki i poszerzony skład siedmiu sędziów musi podejmować uchwały ujednolicające orzecznictwo, które to uchwały różni urzędnicy dalej różnie interpretują, to jak można zakładać, że podatnicy muszą rozumieć prawo, które postowie uchwalili, a urzędnicy i sędziowie różnie je rozumieli!

Prof. Teresa Dębowska-Romanowska podkreśliła w przygotowanej dla Sejmu opinii o projekcie wprowadzenia instytucji *in dubio pro tributario*, że art. 217 Konstytucji stawia przed ustawodawcą „wymaganie kwalifikowanej określoności ustawy podatkowej, to znaczy takiego zdefiniowania podmiotu, przedmiotu i stawek podatkowych w ustawie, by w pełni przewidywalna była dla każdego kwota podatku”. No właśnie! Konstytucja nie ustanawia granic opodatkowania, ale formułuje wysokie wymagania określoności ustaw podatkowych w relacji do przeciętnej świadomości prawnej podatników. Podstawowe prawo podatnika to wiedza ile ma zapłacić i kiedy. Jeżeli obowiązujące przepisy dają się interpretować na różne sposoby, nie można żądać od podatnika by zapłacił więcej ani karać za to, że w przeszłości zapłacił mniej. „Ustawa, która nie spełnia wymagań konstytucyjnych nie jest ustawą podatkową”.

Istotą klauzuli *in dubio pro tributario* jest rozstrzygnięcie, czy to statystyczny podatnik (test statystycznego podatnika) MÓGŁ zrozumieć przepis, tak jak go rozumiał. Jeśli mógł, to nie może ponosić tego negatywnych konsekwencji. Jeśli rozumiał go źle, to nie oznacza, że nadal może stosować się do takiego błędnego rozumienia. Od momentu uprawomocnienia się decyzji wskazującej, że przepis powinien być interpretowany inaczej, podatnik musi się już do tej właściwej interpretacji stosować, ale nie ponosi konsekwencji tego, że w przeszłości stosował inną interpretację, jeśli mógł ją stosować.

Problematyczne jest także posługiwanie się pojęciem „korzyści”! Można bowiem postawić pytanie, dlaczego jacyś podatnicy mieliby móc w ogóle odnosić jakąś korzyść? Zwłaszcza, że tak zwana klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania posługuje się tym samym określeniem wyraźnie w kontekście pejoratywnym. Jak coś ma być rozstrzygane na korzyść podatnika, to a contrario na niekorzyść fiskusa! Tymczasem to jest alternatywa nie z tego zbioru! Nie chodzi o korzyść podatnika tylko o zakaz rozstrzygania na jego niekorzyść w sytuacji w której to on - statystyczny podatnik - mógł zrozumieć przepis, tak, jak go rozumiał.

Jak zauważa prof. Dębowska-Romanowska, w świetle polskiej konstytucji nie istnieją sytuacje „*nie dających się usunąć wątpliwości, co do treści przepisów prawa podatkowego*”, gdyż w takiej sytuacji w ogóle nie można mówić o powstaniu obowiązku podatkowego, ani też tym bardziej zobowiązania podatkowego”.

Podatnik składa deklarację ile powinien zapłacić i płaci. Jak się pomyli, to w krajach, takich jak Republika Federalna Niemiec, czy Wielka Brytania, gdzie coraz częściej Polacy zakładają swoje firmy, urząd skarbowy wyjaśni, że się pomylił, zaległość rozkłada na dogodne raty i często zrezygnuje nawet z odsetek. Sankcje

stosuje się wobec tych, którzy oszukują - nie rejestrują w ogóle działalności gospodarczej, nie składają deklaracji podatkowych, albo składają je po to by wyłudzić zwrot podatku VAT, który im się w ogóle nie należy.

Problem doskonale unaocznia przykład opodatkowanie podatkiem od towarów i usług montażu szaf wnękowych. Podatnik, który pobrał od klienta 23% VAT i go nie odprowadził do urzędu skarbowego odniósł nienależną korzyść przy pomocy oszustwa. Ale skoro ustawodawca napisał, że „*modernizacja obiektu budowlanego lub jego części w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym objęta jest stawką VAT 8%*” a w trakcie prac legislacyjnych padały zapewnienia, że to dla dobra mniej zamożnych, młodych ludzi, którzy urządzają swoje mieszkania i podatnik - monter pobierze od ich 8% VAT i go odprowadził do urzędu skarbowego to nie odnosi żadnych korzyści z tego, że pobrał 8%. Jeśli miałby zapłacić 23% i to jeszcze z odsetkami to byłoby na jego niekorzyść.

A czy monter mógł cytowany przepis zrozumieć tak, że stawka VAT na szafy wnękowe i ich montaż wynosi 8%? Przecie urzędy przez kilka lat nie miały wątpliwości, że nie mógł! Nie mieli takich wątpliwości sędziowie sądów administracyjnych! Nie miał ich nawet przewodniczący poszerzonego składu siedmiu sędziów NSA, który był w dodatku referentem w sprawie uchwały z dnia 24 czerwca 2013 roku (I FPS 2/13). Nie miał wątpliwości do tego stopnia, że zdecydował się przedstawić zdanie odrębne, iż podatek wynosi jednak 23%. Skoro mógł on zrozumieć ten sam przepis inaczej niż sześciu pozostałych sędziów, to jak można domagać się zrozumienia go przez podatnika? A jakby było odwrotnie i tylko jeden sędzia stanąłby w obronie podatników bo rozumiałby jakiś przepis tak jak oni, to też byłby dowód na niejasność przepisów!

A skoro NSA stwierdził w uchwale, że „*montaż komponentów meblowych niezależnie od stopnia ich przetworzenia, do którego nie zostaną wykorzystane w sposób istotny elementy konstrukcyjne obiektu budowlanego (lokalu) nie korzysta z obniżonej stawki*” (ergo – jak zostaną wykorzystane w sposób istotny to korzysta) to czy statystyczny monter mógł przypuszczać, że organy podatkowe nie będą miały wątpliwości, że... z istotnym wykorzystaniem elementów konstrukcyjnych lokalu mamy do czynienia tylko wówczas, gdy po rozmontowaniu zabudowy uszkodzeniu ulegnie cały budynek?

Właściwe sformułowanie klauzuli *in dubio pro tributario*, zgodne ze wskazaniami art. 217 Konstytucji, będzie korzystne dla państwa jako takiego, a nie tylko dla niektórych podatników.

Mając na uwadze powyższe, można zaproponować by klauzula *in dubio pro tributario* otrzymała następujące brzmienie:

**„Podatkowe skutki niekorzystne dla zobowiązanego można wyciągać jedynie wtedy, kiedy naruszył on obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego o treści jednoznacznej. Zobowiązany nie ponosi konsekwencji zastosowania przepisu prawa podatkowego w taki sposób, w jaki mógł ten przepis zastosować (test statystycznego podatnika)”**

9. **Złe rozumienie instytucji przedawnienia.** W Uzasadnieniu wspomniano o „wprowadzeniu przedawnienia wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych” - tak, jakby dotąd tego nie było. A jest! Tylko urzędnicy, sędziowie i doradcy podatkowi z Komisji próbują „zamieść pod dywan swoje błędy z przeszłości”. W samym Projekcie dotychczasowy model instytucji przedawnienia został zmieniony. Niestety, zawarte w Uzasadnieniu wyjaśnienie tej zmiany budzi poważne wątpliwości co do zrozumienia przez Komisję istoty tej instytucji i istoty problemów związanych z dotychczasowym rozumieniem przepisów odnoszących się do tej instytucji. Przedstawiona poniżej - wyjątkowo długa jak na to miejsce - analiza instytucji przedawnienia i jej stosowania wydaje się potrzebna dla udowodnienia postawionej wyżej tezy, że autorzy Projektu albo pewnych problemów w ogóle nie rozumieją, albo - być może w poczuciu winy - próbują stworzyć przepisy, które pozwolą o dotychczasowych problemach, wygenerowanych przez błędną wykładnię przypisów - po prostu zapomnieć.

9.1. Instytucja przedawnienia w prawie podatkowym nie jest prezentem dla unikających płacenia podatków jak mogłaby sugerować literalna wykładnia kontrowersyjnego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 21.06.2011 (P 26/10), w którym stwierdzono że „przedawnienie nie może być traktowane jako prawo podmiotowe jednostki”.<sup>24</sup> Przedawnienie rzeczywiście nie jest prawem podmiotowym, ale najskuteczniejszym mechanizmem wymuszającym porządną i szybką pracę organów podatkowych i sądów. Niestety, beztroska legislacja, fiskalizm i opieszałość organów podatkowych oraz kreatywna, na wzór kreatywnej księgowości, sądowa wykładnia przepisów, zamieniły podstawową instytucję państwa prawnego w postaci przedawnienia w jego zaprzeczenie. Bez precyzyjnych przepisów określających terminy przedawnienia, które nie pozwalają organom podatkowym na dowolne ich wydłużania: (i) nie ma realnego prawa do sądu, które jest prawem podmiotowym i wartością konstytucyjną; (ii) organy podatkowe mogą prowadzić postępowania podatkowe (i to robią) w sposób rażąco sprzeczny z konstytucyjną zasadą państwa prawa oraz ze wspomnianym już prawem do dobrego prawa i dobrej administracji. Brak instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych lub czynienie z tej instytucji fikcji stoi w sprzeczności z tymi zasadami.

9.2. W instytucji przedawnienia ogniskuje się istota postępowania podatkowego - wszystkie podstawowe prawa i obowiązki nie tylko podatników, ale i aparatu skarbowego. Obowiązkiem podatnika jest: (i) terminowe wykazanie w deklaracji podatkowej lub zeznaniu podatkowym<sup>25</sup> wysokości podatku - czyli wyrażonej w pieniądzu kwoty zobowiązania podatkowego wynikającego z obowiązku podatkowego powstającego z mocy prawa w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach oraz (ii) zapłacenie podatku wykazanego w deklaracji lub ustalonego w decyzji organu podatkowego lub określonego w

<sup>24</sup> TK orzekł tak w odniesieniu do przedawnienia w prawie karnym w wyroku z 25.05.2004 (SK 44/03) a w omawianym wyroku P 26/10 rozciągnął tę zasadę na prawo podatkowe

<sup>25</sup> Dalej, dla ułatwienia, będzie używane jedynie określenie „deklaracja” gdyż odnosi się to w taki sam sposób do „zeznania”

decyzji organu podatkowego w wysokości innej niż wykazana przez podatnika w deklaracji. Mechanizmem wymuszającym realizację tego obowiązku podatnika są wysokie i narastające odsetki oraz możliwość prowadzenia wobec niego przymusowej egzekucji. Obowiązkiem aparatu skarbowego jest zaś: (i) szybka i sprawna weryfikacja, czy podatnik wykazał poprawnie wysokość podatku, aby należny państwu podatek jak najszybciej mógł wpłynąć do budżetu oraz (ii) egzekucja podatku wykazanego przez podatnika lub ustalonego lub określonego przez organ podatkowy. Podstawowym mechanizmem wymuszającym sprawną realizację tego obowiązku organu podatkowego jest instytucja przedawnienia - czyli upływ terminu, po którym nie może on weryfikować deklaracji podatnika ani egzekwować podatku wykazanego przez podatnika, ani określonego (czy ustalonego) przez organ podatkowy.

9.3. W dotychczasowym orzecznictwie TK i NSA nie można nie dostrzec „profiskalnego” podejścia do kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych. Jednak istnienie instytucji przedawnienia właściwie pojmowanej - czyli przedawnienia okresu, w którym organ podatkowy może określić wysokość zobowiązania podatkowego w innej wysokości niż wykazana przez samego podatnika - jest dla państwa, choć niekoniecznie dla źle zorganizowanego aparatu skarbowego, korzystne. Dyscyplinuje bowiem aparat skarbowy do szybkiego, sprawnego i efektywnego postępowania.<sup>26</sup>

9.4. Autorzy Projektu piszą w jego Uzasadnieniu o „kontrowersyjnej sprawie długości terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 70 obowiązującej ordynacji” - dając tym samym dowód niezrozumienia ani istoty instytucji przedawnienia, ani obowiązujących przepisów, które były przez lata źle interpretowane. W Uzasadnieniu czytamy, że „zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Wskazany termin 5-letni, w następstwie licznych przesłanek zawieszenia jego biegu oraz możliwości jego przerwania, jest wydłużany. Stąd biorą się sytuacje, w których np. zobowiązanie podatkowe może być **egzekwowane** nawet po kilkunastu latach”. Trzeba więc stanowczo podkreślić, że nie są prawdziwe twierdzenia, że w aktualnym stanie prawnym termin przedawnienia nie wynosi 5 lat. W istocie rzeczy wynosi - tylko błędna interpretacja doktryny i zbudowana na jej podstawie kuriozalna linia orzecznicza wypaczyły znaczenie pierwotnych przepisów.

9.5. W sporach podatkowych podnoszone było wielokrotnie, lecz ignorowane przez sądy wspierane przez doktrynę, że zobowiązanie podatkowe rzeczywiście może być **egzekwowane** nawet po kilkunastu latach. Pod warunkiem, że istnieje zobowiązanie podatkowe, które można egzekwować. Termin na egzekucję i na dokonanie wymiaru to są

---

<sup>26</sup> Ma to znaczenie dla „cash flow” w budżecie państwa. Minister Finansów na koniec roku podatkowego dokonuje różnych zabiegów księgowych dla poprawiania sytuacji budżetu, a tymczasem organy podatkowe postępują opieszale, gdyż dzięki swojej „aktywności” mogą przerywać lub zawieszać bieg terminu na wydanie decyzji podatkowej. Co więcej - szybka kontrola poprawności rozliczeń podatnika z fiskusem jest tańsza i bardziej efektywna niż kontrolowanie rozliczeń za odległe okresy. Dlatego instytucja przedawnienia działa na korzyść skarbu państwa.

dwie tak różne sprawy, że nie trzeba tego dopiero „ustanawiać” w Projekcie! Zgodnie z przywoływanym wielokrotnie przez TK i NSA art. 84 Konstytucji, „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Jednak **ustawa nie „określa” zobowiązań podatkowych!** Zobowiązanie podatkowe egzekwowane w oparciu o przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji („u.p.e.a.”) na podstawie decyzji wydanej w oparciu o przepisy o.p., to nie jest „nieskonkretyzowana powinność” realizacji jakiegoś abstrakcyjnego „obowiązku podatkowego”, tylko obowiązek zapłaty konkretnej kwoty, wykazanej przez podatnika lub określonej przez organ podatkowy lub ustalonej przez organ podatkowy - czyli „**podatek do zapłaty**”. Niestety, wykładni art. 70 obowiązującej o.p. dokonywano w oderwaniu od jej art. 21 § 2 i § 3 a znaczenie § 4 art. 70 (jak również § 6 i § 8) odczytywano bez uwzględnienia treści § 1. Żeby móc „zastosować środek egzekucyjny”, o którym mowa w art. 70 § 4 i wszcząć postępowanie egzekucyjne na podstawie u.p.e.a., musi istnieć ku temu podstawa prawna - czyli przedmiot egzekucji, czyli „**podatek do zapłaty**”! Tę podstawę określa się w zupełnie innym postępowaniu, prowadzonym na podstawie innej ustawy. Nie może zatem egzekucja przerywać biegu przedawnienia do określenia zobowiązania podatkowego, ponieważ podstawą egzekucji może być tylko określone już zobowiązanie podatkowe. W konsekwencji **wysokość zobowiązania podatkowego - czyli „podatku do zapłaty” - organ podatkowy może określić w wysokości innej niż wykazana przez podatnika, tylko przed upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 obowiązującej o.p.**<sup>27</sup>

9.6. Czynność egzekucyjna nie może „żyć” niezależnie od decyzji będącej jej podstawą. Wadliwość decyzji określającej zobowiązanie podatkowe skutkująca jej wyeliminowaniem z obrotu prawnego nie może nie wpływać na skutki prawne wywołane przez czynność egzekucyjną. Jeśli przyjąć, że czynność egzekucyjna wykonana na podstawie tytułu wykonawczego zmierzająca do wyegzekwowania zobowiązania podatkowego określonego w decyzji podatkowej, która następnie została wyeliminowana z obrotu prawnego wywołuje skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia do określenia (lub ustalenia) zobowiązania podatkowego to jedynym logicznym wnioskiem musiałoby być uznanie wszystkich innych skutków czynności egzekucyjnej. Doprowadziłoby to do sytuacji, że kwota

<sup>27</sup> Wyraźne tego echa dostrzec można nawet w niekorzystnych dla podatników wyrokach Trybunału Konstytucyjnego. W postanowieniu z 7.09.2009 (Ts 389/08) Trybunał przywołał wyrok NSA z 6.06.2008 (II FSK 532/07) krytykujący, na podstawie art. 84 Konstytucji „oczekiwanie, że się nie zapłaci, że nastąpi przedawnienie”. Stwierdzenie o „zapłacić” można odnosić się tylko i wyłącznie do określonego już zobowiązania, z którego należy się wywiązać dokonując „zapłaty”. To zobowiązanie jest określone w deklaracji podatkowej lub w decyzji organu podatkowego. Tylko w takim przypadku można dokonać „zapłaty”. Z kolei w wyroku z 8.10.2013 (SK 40/12) Trybunał uznał, że niezgodne z konstytucyjną zasadą równości jest prowadzenie dłużej **postępowania podatkowego** w stosunku do tych, którzy posiadają nieruchomość niż do tych osób, którzy jej nie posiadają. Użycie określenia „postępowanie podatkowe” nie powinno pozostawiać wątpliwości, że chodzi o postępowanie na podstawie przepisów o.p. - czyli dotyczące określenia zobowiązania podatkowego. Niejasność wyroków TK wynikać może ze sporów między Trybunałem a Sądem Najwyższym o prawo Trybunału do wydawania tak zwanych wyroków „zakresowych” zmierzających do rozstrzygnięcia, czy przepis prawny, którego rozumienie nie budzi wątpliwości, jest zgodny lub niezgodny z konstytucją nie *touto cort*, *lecz* jedynie w pewnym, określonym podmiotowo, czasowo lub przedmiotowo zakresie zastosowania - ergo, że w innym zakresie może być inaczej, choć to ten sam przepis. Nie powinno ulegać wątpliwości, że „niekonstytucyjność”, na przykład art. 70 § 6 o.p., dotyczyła postępowania w zakresie **wymiaru, a nie egzekucji zobowiązania podatkowego**.



wyegzekwowana na podstawie decyzji, która została później wyeliminowana z obrotu prawnego nie powinna być zwracana. Czy rzeczywiście nie powinna? A jeśli jednak powinna, to czy w logiczny sposób da się uzasadnić, że równocześnie powinna ona wywierać inne skutki w zakresie określenia zobowiązania podatkowego i terminu jakie organ podatkowy ma na określenie tego zobowiązania?

9.7. W profiskalnej wykładni przepisów o przedawnieniu zobowiązań podatkowych stosowana bywa analogia z przedawnieniem w prawie karnym.<sup>28</sup> Analogia taka jest bezzasadna gdyż inne są cele przedawnienia w prawie podatkowym niż w prawie karnym. Celem przedawnienia zobowiązań podatkowych nie jest stabilizacja stosunków prawnych, jak w prawie karnym. Stabilizacja taka jest **skutkiem** działania instytucji przedawnienia! Stosowanie takiej analogii może natomiast sugerować, że przepisy o przedawnieniu zobowiązań podatkowych mogą mieć coś wspólnego z przedawnieniem przestępstw. Jeśli jednak analogię taką mamy stosować, pamiętać należy, że prawo karne precyzyjnie odróżnia przedawnienie karalności i przedawnienie wykonania kary. Art. 101 kodeksu karnego (k.k.) określa kiedy ustaje karalność przestępstwa (czyli ścigania). Art. 103 § 1 k.k. stwierdza, że nie można wykonać kary, jeżeli od uprawomocnienia się wyroku skazującego upłynęła wskazana w ilości lat. Art. 102 przewiduje, że jeżeli w okresie, o którym mowa w art. 101, wszczęto postępowanie, karalność ustaje z upływem wskazanej ilości lat od zakończenia tego okresu (10 lat lub 5 lat - w zależności od wysokości kary jaką zagrożone jest dane przestępstwo). I w tym czasie musi być wydany wyrok. Jeśli sąd zwróci akta prokuraturze (obecnie w trybie art. 344a k.k.), bieg terminu przedawnienia się nie przerywa, ani nie zawiesza. Jeśli wyrok skazujący sądu pierwszej instancji zostanie uchylony przez sąd drugiej instancji - jest tak samo. I nie zmienia tego fakt, że podejrzany był tymczasowo aresztowany - czyli - porównując obrazowo - że wszczęto przeciwko nie mu „egzekucję” bez prawomocnego wyroku. Skąd zatem pomysł, że wszczęcie egzekucji podatkowej na podstawie decyzji, której nie ma (bo została uchylona lub stwierdzono jej nieważność) - mogło przerywać bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego? Pozostając przy analogii do prawa karnego warto też zauważyć, że policja musi zwolnić zatrzymanego, jeśli w ciągu 48 godzin sąd nie zastosował wobec niego aresztu tymczasowego. Nie można przyjąć, że skoro nie zdążyła z wnioskiem do sądu, albo sąd nie zdążył go rozpoznać, to można obywatela potrzymać trochę dłużej - należy go zwolnić maksymalnie po 48 godzinach. Ten przepis jest skierowany do policji i nie może policja sama go sobie przedłużać. Tak samo nie może organ podatkowy obchodzić przepisu, który jest skierowany do niego (masz 5 lat na ewentualną weryfikację deklaracji podatnika i rozpoczęcie egzekucji, bo po tym czasie zobowiązanie przedawnia się). Terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych są terminami ustawowymi - więc nie

---

<sup>28</sup> Tak TK w przywoływanym, wielce kontrowersyjnym wyroku P 26//10

mogą zależeć od „aktywności organów podatkowych” - tak samo jak nie zależą od prokuratora w postępowaniu karnym.

9.8. W całkowicie niezrozumiałym wyroku z 18.10.2005 (II FSK 351/05) NSA postawił tezę, że *„uchylenie decyzji deklaratoryjnej, na podstawie której wydano tytuł wykonawczy, nie działa wstecz i nie unicestwia materialnego skutku /przerwanie biegu przedawnienia/, wywołanego dokonaną skutecznie czynnością egzekucyjną”*. Wtrącone w uzasadnieniu wyroku - bez bezpośredniego związku z rozpoznawaną sprawą - zdanie, że *„nie powinno również nasuwać wątpliwości, że uchylenie takiej decyzji deklaratoryjnej, na podstawie której wydano tytuł wykonawczy, nie działa wstecz /jak to ma miejsce w przypadku stwierdzenie nieważności/ i nie unicestwia materialnego skutku /przerwanie biegu przedawnienia/ wywołanego dokonaną skutecznie czynnością egzekucyjną”*, zdecydowanie „powinno” nasuwać wątpliwości i to poważne. NSA przyjął bowiem, nie wiadomo na jakiej podstawie, że czynność egzekucja ma wpływ na określanie wymiaru podatku i w oparciu o tę, wymyśloną przez siebie hipotezę, popełnił błąd kolejny twierdząc, znowu bez żadnego uzasadnienia, że skutki egzekucji uzależnione są od sposobu wyeliminowania decyzji z obrotu prawnego. A nie ma to najmniejszego znaczenia. Przyjęcie, że sposób uchylenia decyzji miałby wpływać na bieg przedawnienia oznaczałoby, że konsekwencje złamania prawa przez organ pierwszej instancji wydający niezgodną z prawem decyzję, a następnie przez organ drugiej instancji utrzymujący ją w mocy i wreszcie przez sąd, uchylający tylko decyzję organu drugiej instancji, choć tymi samymi wadami dotknięta była decyzja organu pierwszej instancji, ponosiłby podatnik, bo przez nieokreślony czas nie wiadomo by było, czy ma jakąś zaległość podatkową! I na taki to wyrok - bez uzasadnienia - powoływano się w innych judykatach ponad 150 razy(!!!) jako na uzasadnienie takich samych rozstrzygnięć! Dopiero po latach, w uchwale z 28.04.2014 (I FPS 8/13), NSA podniósł, że *„uchylenie postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności i w konsekwencji umorzenie na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 i art. 60 § 1 u.p.e.a., powoduje unicestwienie materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego, w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p.”*. Chodziło więc jedynie o uchylenie nadanej decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności (decyzja cały czas pozostawała w obrocie prawnym), ale pierwszy przełom w podejściu do wpływu postępowania egzekucyjnego na postępowanie wymiarowe został dokonany.<sup>29</sup> W wyroku z 1.07.2016 (I FSK 117/15) NSA stwierdził, że *„nie może budzić wątpliwości, że wyeliminowanie z obrotu prawnego **decyzji nieostatecznej nakładającej obowiązek zapłaty podatku** powoduje, że obowiązek ten przestaje być wymagalny, a postępowanie egzekucyjne winno zostać umorzone. Powyższe prowadzi (...) do uchylenia dokonanych czynności egzekucyjnych (art. 60 § 1 u.p.e.a.). Ich uchylenie oznacza, że nie mogą one wywoływać skutków prawnych,*

<sup>29</sup> Zwrócić trzeba jednak uwagę, że podstawą tego wywodu było uznanie braku podstaw do wszczęcia egzekucji, choć w uzasadnieniu skoncentrowano się na umorzeniu postępowania egzekucyjnego.

*w tym w zakresie przerwania biegu terminu przedawnienia” - co mogło sugerować, że inaczej jest w przypadku decyzji „ostatecznej”. W wyroku z 30.03.2017 (II FSK 572/15) NSA zauważył już, że choć uchwała I FPS 8/13 dotyczyła „skutków prawnych uchylecia postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nie ostatecznej, na bieg terminu przedawnienia. Tym samym należy przyjąć, że skoro uchylene tego postanowienia unicestwiania materialnoprawne skutki zastosowania środka egzekucyjnego w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia, **to tym bardziej** tego rodzaju konsekwencje wiązać należy z uchYLENIEM decyzji, która legła u podstaw zastosowania tego środka egzekucyjnego”.*

Najpierw więc NSA, wykazując się dużą kreatywnością „wymyślił” - bo nie sposób określić tego inaczej - że dla przedawnienia „zobowiązania podatkowego” (a tak naprawdę terminu na określenie kwoty podatku do zapłaty w wysokości innej niż wykazana przez podatnika) istotne znaczenie ma to, czy wszczęto egzekucję na podstawie decyzji, która następnie została uchylona czy też stwierdzono jej nieważność. Dowiedzieliśmy się, że dla przerwania terminu na określenie zobowiązania podatkowego stwierdzenie nieważności decyzji ma inne skutki niż jej uchylene - czyli, że istotny jest sposób w jaki wyeliminowano z obiegu prawnego niezgodną z prawem decyzję.<sup>30</sup> Potem się okazało, że takie same skutki jak stwierdzenie nieważności decyzji organu drugiej instancji ma uchylene rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji organu pierwszej instancji. Jak uchylono postanowienie o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, to egzekucja prowadzona na podstawie takiego rygoru, ma nie wywoływać skutków w zakresie przedawnienia terminu na określenie zobowiązania mającego być podstawą egzekucji. Jeszcze później uznano, że tak samo jest w przypadku uchylene decyzji organu pierwszej instancji, a jeszcze później, że również wtedy, jak uchylono ostateczną decyzję organu drugiej instancji. Ale nadal nie wiadomo, co z przypadkiem, gdy uchylono decyzję organu drugiej instancji, ale nie uchylono decyzji organu pierwszej instancji, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności, na podstawie którego prowadzono egzekucję.

9.9. Zobowiązanie podatkowe powstające z mocy prawa nie może mieć innej wysokości niż wykazana w deklaracji podatkowej, jeśli - z jakiegokolwiek przyczyny - nie ma w obrocie prawnym **prawomocnej** decyzji określającej to zobowiązanie w innej wysokości niż wykazana przez podatnika. Na szczęście w wyroku z 9.03.2017 (P 13/14) TK wskazał, że zasada ochrony zaufania obywateli do organów władzy państwowej oraz stanowionych przez nie norm prawnych wymaga „*żeby prawodawca powstrzymał się od stanowienia rozwiązań prawnych, które mają w istocie charakter iluzoryczny i pozorny*”. W odniesieniu już do przedawnienia zobowiązań podatkowych w wyroku z 18.07.2013 (SK 18/09) TK podniósł, że „*skoro ustawodawca wprowadza daną instytucję, taką jak przedawnienie zobowiązania podatkowego, to musi jednocześnie zapewnić obywatelowi możliwość*

---

<sup>30</sup> Nota bene stwierdzenie nieważności może dotyczyć tylko decyzji ostatecznej wydanej przez organ II instancji - bo w instancyjnym postępowaniu administracyjnym organ II instancji nie stwierdza nieważności decyzji organu I instancji a w postępowaniu sądowym decyzje są uchylane - sąd nie stwierdza ich nieważności.

*realnego korzystania z niej w granicach ustawowo określonych. Przedawnienie zobowiązania podatkowego, aby nie było instytucją pozorną, musi również realizować stawiane mu cele, tj. dawać podatnikowi poczucie pewności co do braku ciążących na nim zobowiązań podatkowych i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkujące utrzymywaniem stanu wymagalności tego zobowiązania przez czas bliżej nieokreślony, narusza poczucie bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności (art. 30 Konstytucji)...”.*

9.10. Celem przepisów o przerwaniu czy zawieszeniu biegu przedawnienia na określenie zobowiązania podatkowego, nie mogło być samo przerwanie biegu tego terminu! Jeśli „za całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie trzeba uznać subiektywną interpretację zasady *in dubio pro tributario*” - jak stwierdził TK w wyroku SK 48/15 - to bezpodstawne konstytucyjnie jest również „subiektywne” określanie terminu przedawnienia dzięki „aktywności” organów podatkowych, czy nawet sądów administracyjnych. Taką „aktywnością” organy podatkowe mogą się wykazać dopiero przy egzekucji określonych we właściwym trybie i terminie zobowiązań podatkowych. Przerwanie czy zawieszenie biegu przedawnienia na prowadzenie postępowania nie może następować na podstawie uznaniowej decyzji organu prowadzącego to postępowanie. Podobnie nie może zależeć od sądu administracyjnego (czy uchylił tylko decyzję organu drugiej instancji, czy także organu pierwszej instancji). Termin przedawnienia określa ustawa!

9.11. Przez 15 lat od wprowadzania do ustawodawstwa przepisów o zawieszeniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie wydawało się możliwym, że w „demokratycznym państwie prawa” mogłoby dojść do wszczynania takiego postępowania z powodów pozamerytorycznych - nie w celu ścigania przestępstw podatkowych, ale instrumentalnie, jedynie dla osiągnięcia efektu zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Takie stanowisko przedstawił Prokurator Generalny Trybunałowi Konstytucyjnemu do sprawy K 31/14, w którym autorytarnie stwierdził, że organy państwa działają jedynie na podstawie i w granicach prawa i że nie może być mowy o bezpodstawnym wszczynaniu postępowań karnych skarbowych. Jednak dziś nie da się już obronić tezy, że takich sytuacji nie ma albo, że zdarzają się sporadycznie. Była to powszechna praktyka w przypadku osób, które chciały skorzystać z tak zwanej „ulgi meldunkowej”. Postępowania karne skarbowe wszczynane były tylko wobec niektórych podatników - zawsze w stosunku do tych, którym zbliżał się termin przedawnienia zobowiązania. Doświadczenie życiowe pozwala przypuszczać, że wszczynanie tak wielu postępowań karnych skarbowych w ostatnim kwartale przed upływem terminu przedawnienia nie wiąże się ze wzmożonym dążeniem do ścigania przestępców pod koniec roku, ale z zamiarem doprowadzenia do zawieszenia biegu terminu przedawnienia grożącego na skutek opieszałości we wszczęciu postępowania podatkowego (abstrahując w

tym miejscu od podejrzenia procederu celowego „hodowania odsetek” przez organy podatkowe).

Mając na uwadze powyższe, **nie można nie odnieść wrażenia, że dotyczące przedawnienia przepisy zawarte w Projekcie i w ich Uzasadnieniu, mają posłużyć do puszczania w niepamięć decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego wydawanych przez lata z ewidentnym naruszeniem przepisów obowiązującego prawa i akceptujących je wyroków sądów administracyjnych w oparciu o absurdalną wykładnię obowiązującego prawa.**

10. **Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania.** Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania („Klauzula”) została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw,<sup>31</sup> z mocą od 16 lipca 2016 roku. Autorzy Projektu rekomendują, że *„należy utrzymać ją w systemie prawnym w dotychczasowym kształcie, nie zmieniając zakresu jej zastosowania, a poddając niewielkim korektom tylko niektóre rozwiązania szczegółowe”*. Jest to ponoć konieczne *„ze względu na potrzebę ochrony dochodów budżetowych”*. Klauzula skierowana jest przeciwko tak zwanej „agresywnej optymalizacji podatkowej”. Jak przyznają autorzy Projektu w Uzasadnieniu „unikanie opodatkowania polega w szczególności na nadużywaniu preferencji podatkowych, nadużywaniu umów międzynarodowych, wykorzystywaniu „rajów podatkowych” i uzyskiwaniu przez to korzyści finansowej, wynikającej z obniżenia ciężaru opodatkowania, względnie nawet uzyskania zwrotu nadpłaty lub zwrotu podatku”. Optymalizacje takie dotyczą podatku dochodowego od osób prawnych.

10.1. Wprowadzenie podatku od przychodu osób prawnych zamiast od ich dochodu zwiększyłoby dochody budżetowe i nie byłoby konieczności ich chronienia przy pomocy tego typu klauzul. I coraz częściej pojawiają się postulaty wprowadzenie podatku przychodowego. Co prawda na razie tylko od międzynarodowych koncernów technologicznych, takich jak Google czy Amazon, ale pierwszy krok - mentalny - został zrobiony. Gdy wiele lat temu pojawił się postulat wprowadzenie podatku przychodowego w Polsce, jako przykład – ale tylko jako przykład – podawaliśmy sieci handlowe, które podatku dochodowego nie płaciły. Podatek przychodowy od sieci handlowych został uchwalony, ale tylko dla sieci handlowych nich, w dodatku nie dla wszystkich i nie zamiast podatku dochodowego tylko obok niego i nie prosty, tylko skomplikowany i w dodatku progresywny. Skończyło się jego zawieszeniem. Jak wprowadzony zostanie podatek przychodowy tylko od Googla czy Amazona, a nie od wszystkich i obok podatku dochodowego, a nie zamiast - efektów także nie będzie.

10.2. Niektórzy doradcy podatkowi zwalczają ten postulat i twierdzą, że .... będą robić optymalizacje! Jednocześnie opowiadając się za klauzulą ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania wymierzoną w optymalizacje. Twierdzą przy tym, że unikanie podatku

---

<sup>31</sup> Dz. U. poz. 846

przychodowego, w którym nie występuje pojęcie kosztów uzyskania przychodu jest łatwiejsze od unikania podatku dochodowego – czyli przychodowego po odjęciu tychże kosztów. Oczywiście podatnicy, którzy nie płacą podatku dochodowego, też nie chcą podatku przychodowego. Amazon, który zapłacił w Wielkiej Brytanii niższy podatek dochodowy niż wszystkie tradycyjne księgarnie razem wzięte - nie chce.

10.3. Skoro lobbing niektórych podatników oraz ich doradców podatkowych nie pozwala na wprowadzenie podatku przychodowego, należy przynajmniej stworzyć gwarancje, aby Klauzula nie mogła być wykorzystywana jako instrument podejmowania arbitralnych, dyskrejonalnych decyzji wobec upatrzonych podatników.

Zgodnie z Uzasadnieniem, unikaniem opodatkowania są działania „*nakierowane na osiągnięcie korzyści podatkowych sprzecznych z intencją ustawodawcy, stojących w sprzeczności z celem i istotą regulacji podatkowych*”.

Posługiwanie się pojęciem „korzyść” - tym samym, które występuje w klauzuli *in dubio pro tributario* - daje podstawy do przypuszczeń, że interpretowanie wątpliwości na „korzyść” podatnika pozwoli mu osiągnąć cele, z którymi państwo walczy. Używanie tego samego słowa w dwóch różnych kontekstach może wywoływać spory - czego przykładem są spory o znaczenie słowa „powołuje” w Konstytucji, w której występuje ono w różnych kontekstach. Pojęciem „korzyści” posługuje się co prawda prawodawstwo unijne, ale nic nie stoi na przeszkodzie, aby „korzyść podatkowa” zastąpić pojęciem „obniżenia efektywnej stawki podatkowej” - gdyż z uzasadnieniem wynika, że właśnie takie są deklarowane intencje Projektu. A jeśli intencje są jednak inne, powinny one zostać wyartykułowane, skoro Klauzula ma zapobiegać podejmowaniu działań „sprzecznych z intencją ustawodawcy”. Chyba, że pojęcie „korzyści” zostanie wyeliminowane z klauzuli „*in dubio...*”

Zgodnie z art. 35 §1 Projektu „*Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny*”. Art. 35 §2 zakłada zaś, że w takiej sytuacji (to znaczy gdy czynność dokonana była przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej) „*skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano czynności odpowiedniej*”. Determinuje to „dokonanie czynności”. A przecież gdyby nie możliwość osiągnięcia zamierzonego „skutku” żadna czynność mogłaby nie zostać dokonana. Art. 35 §5 zakłada, że „*skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki istniałby, gdyby czynności nie dokonano*” jeżeli „*okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności*.” W przypadku zastosowania §1 również powinna istnieć możliwość określenia skutków podatkowych „*na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki istniałby, gdyby czynności nie dokonano*”.

**11. Rada do spraw Unikania Opodatkowania.** Przewidywalność i wyważony sposób stosowania Klauzuli „*ma wzmacniać - zgodnie z Uzasadnieniem - niezależny od administracji podatkowej opiniodawczy panel ekspercki - Rada do spraw Unikania Opodatkowania*”.

Zgodnie z art. 93 § 1 pkt 3) w skład Rady wchodzi osoby wskazane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych; Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego; Krajową Radę Doradców Podatkowych, Ministra Sprawiedliwości i Radę Dialogu Społecznego oraz: „2 osoby powołane spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych”

Skoro - zgodnie z art. 92 Projektu - „Radę powołuje minister właściwy do spraw finansów publicznych” należy domniemywać, że owe „2 osoby spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych” powoływane będą przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych” ale „bez żadnego trybu” - bo projekt żadnego trybu nie przewiduje.

Epatowanie w tym kontekście pojęciem „niezależności” tak powoływanego „panelu eksperckiego” zakrawa na kpinę - bo trudno powiedzieć, że na nieporozumienie. Brakuje - mówiąc nieco złośliwie w nawiązaniu do nowych przepisów o sędziach Sądu Najwyższego - by członkowie Rady otrzymywali w miejscach, w których pracują dożywotnie etaty. Aczkolwiek to - paradoksalnie - może zwiększyć ich niezależność! Nie będą bowiem musieli wydawać w Radzie opinii, kierując się troską o swoje przyszłe losy zawodowe.

Zdziwienie budzi w kontekście tworzenia Rady uprzywilejowanie jednej korporacji zawodowej - doradców podatkowych, których krajowa rada uzyskać ma prawo wskazywania członka Rady. Jest to prawdopodobnie pochodna krytykowanej już powyżej nadreprezentatywności doradców podatkowych w Komisji i ich nadmiernego wpływu na kształt Projektu. Prawa wskazania członka Rady nie uzyskał nawet Rzecznik Praw Obywatelskich, ani Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, ani nawet tworzony Rzecznik Praw Podatnika. Nie mają go też reprezentatywne organizacje pracodawców. Rada Dialogu Społecznego („RDS”) ma prawo wskazać swojego przedstawiciela, ale ni musi być on przedsiębiorcą, czy reprezentantem reprezentatywnych organizacji pracodawców - RDS może wskazać urzędnika albo związkowca. W Radzie nie będzie wówczas nikogo kto w swoim życiu podejmował decyzje zarządcze dotyczące na przykład fuzji - które rodzić mogą zainteresowanie fiskusa.

Jednego członka Rady powinni zatem wskazywać w porozumieniu doradcy podatkowi, adwokaci i radcowie prawni - jako że adwokaci i radcowie prawni znacznie częściej biorą udział w negocjacjach kontraktów handlowych oraz fuzji i przejęć niż doradcy podatkowi; jednego członka powinien wskazywać Rzecznik Praw Obywatelskich, jednego Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorstw, jednego Rzecznik Praw Podatnika, a RDS powinna wskazywać członka Rady tylko spośród wchodzących w skład RDS przedstawicieli organizacji pracodawców.

15. **Dowody.** W Uzasadnieniu stwierdzono, że „proponowane rozwiązania w zakresie dowodów w prawie podatkowym obierają za podstawę dotychczasowy kierunek znany z aktualnie obowiązującej regulacji prawnej, z pewnymi przeobrażeniami wynikającymi z jednej strony z potrzeby wyważenia ochrony praw jednostki w relacjach z administracją skarbową, z drugiej strony natomiast, stanowiącymi dla organów administracji skarbowej operatywne narzędzie działania na etapie

*procedury podatkowej oraz zidentyfikowanymi w orzecznictwie mankamentami w zakresie stosowania dotychczasowych przepisów". Pozytywem jest wprowadzenie do Projektu rozwiązania znanego od lat z k.p.a. Zgodnie z art. 349 § 4 Projektu, „Organ podatkowy nie może żądać zaświadczenia ani oświadczenia na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego, jeżeli znane są one organowi podatkowemu z urzędu lub możliwe są do ustalenia przez organ podatkowy na podstawie:*

- 1) posiadanych przez niego ewidencji, rejestrów lub innych danych;*
- 2) przedstawionych organowi podatkowemu do wglądu przez zainteresowanego 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, o której mowa w pkt 3.”*

Przepis ten - jak wiele innych - można oczywiście skrócić, bo nie można wykluczyć, że zasady dostępu do dokumentów znacznie określa inna ustawa, a nawet jak będzie je zawsze określała ta sama, to i tak wystarczy w pkt 3) po słowie „przepisach” dopisać „prawa” i postawić kropkę oraz wykreślić resztę zdania, a w pkt 4) po słowie „publicznego” postawić kropkę i wykreślić dalszą część zdania.

Skoro Komisja pisząc w Uzasadnieniu o „zidentyfikowaniu mankamentów w zakresie stosowania dotychczasowych przepisów”, powołuje się na Dariusza Strzelca<sup>32</sup> (nie wiadomo tylko dlaczego jedynie na dwie strony - 407-408) to należy zadać pytania, czy Komisja odpowiedziała - i jak - na pytania postawione przez tegoż autora:

- 1) w jaki sposób rozumie sformułowanie wskazujące, iż dowodem w postępowaniu podatkowym mogą być materiały zgromadzone w toku postępowania karnego bądź postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe,
- 2) czy dopuszczalna jest praktyka polegająca na włączaniu do materiału dowodowego protokołów pochodzących z postępowań podatkowych względem innych podatników, jak również postępowań karnych bądź karnych skarbowych,
- 3) czy dopuszczalne jest zastępowanie dowodów z osobowych źródeł dowodowych protokołami ich przesłuchań przeprowadzonych w innych postępowaniach,
- 4) czy na gruncie postępowania podatkowego można mówić o znanej innym gałęziom prawa procesowego (szczególnie prawa karnego) zasadzie bezpośredniości, czy też z uwagi na brzmienie wskazanego przepisu w postępowaniu podatkowym mamy do czynienia z zasadą pośredniości.

---

<sup>32</sup> D. Strzelec, Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych, Warszawa 2015



Wątpliwości zawsze budziło to, w jaki sposób rozumieć pojęcie materiałów zgromadzonych w toku innych postępowań, które stanowią dowód w postępowaniu podatkowym.

W szczególności, pomimo - a może właśnie z powodu - dwukrotnych nowelizacji obowiązujących w tej materii przepisów o.p. (art., 181) zastrzeżenia budziła kwestia czy te postępowania, które miały być źródłem materiału dowodowego, muszą być prawomocnie zakończone. Ten aspekt problemu przez Komisję został pominięty, więc należy domniemywać, że uznała ona, iż dominujące w doktrynie i orzecznictwie stanowisko, że nie muszą być prawomocnie zakończone jest właściwe. Zdaniem ZPP - absolutnie nie jest. Mając na uwadze spektakularne często zwroty różnych postępowań karnych, wykorzystywanie zgromadzonych w nich dowodów, w szczególności zeznań świadków ubiegających się o status świadka koronnego, którzy starają się jak mogą zadowolić przesłuchujących ich prokuratorów, od których uzyskanie statusu świadka koronnego zależy, wykorzystywanie ich zeznań w innych postępowaniach, które mogą zakończyć się szybciej niż wprost niebezpieczeństwa!

Co znamienne, w pierwotnej wersji Projekt przewidywał (art. 345 § 5), *„strona może wnosić o ponowne przeprowadzenie dowodu ze źródeł osobowych, jeżeli nie miała możliwości uczestniczyć w czynności jego przeprowadzenia”*. W pierwotnej wersji Uzasadnienia stwierdzono, że *„związane jest to z zapewnieniem gwarancji procesowych w toku postępowania, bowiem w praktyce bardzo często zdarza się, że organy podatkowe dokonują ustaleń na podstawie zeznań świadków, nie konfrontując w tym zakresie treści tych zeznań z pozostałą częścią materiału dowodowego. Ogranicza to możliwość czynnego udziału strony w czynności przesłuchania chociażby poprzez brak możliwości zadawania pytań świadkom. Dlatego też przyznano stronie możliwość złożenia wniosku o przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka, jeżeli protokół z przesłuchania tego świadka w innym postępowaniu włączono jako dowód w sprawie”*.

W „parafowanym projekcie” i w „parafowanym uzasadnieniu” przepis ten i jego uzasadnienie zniknęły! A Komisja nie wyjaśniła dlaczego! Można przypuszczać, że z uwagi na stanowisko Ministerstwa Finansów, ale przecież Projekt jest projektem niezależnej - w zamierzeniu - Komisji!!!

16. **Dwuinstancyjność.** Projekt zakłada utrzymanie dwuinstancyjności postępowania podatkowego (art. 31), choć podczas licznych dyskusji przed powołaniem Komisji większość dyskutantów wypowiadała się za jej likwidacją. Należy poważnie rozważyć zasadność jej utrzymywania. Doświadczenie uczy, że organy drugiej instancji powielają uzasadnienia organów pierwszej instancji.

W 2015 roku Ministerstwo Finansów poinformowało organy podatkowe, iż *„celem jest wzrost dochodów budżetowych, wzrost kontroli okresów bieżących i wzrost kontroli pozytywnych”*. 80% kontroli - zgodnie z zaleceniami Ministerstwa - miało być „pozytywnych”. Urzędy, które miałyby zbyt dużo kontroli „negatywnych” - to znaczy takich, które u podatnika niczego nie wykryją, czyli dla podatnika będą pozytywne - miały być „pozbawiane pracowników”.

Co ciekawe, słynna notatka na ten temat pochodziła ze spotkania z dyrektorami izb skarbowych – czyli odwoławczych organów drugiej instancji! Efektywność kontroli mogłyby ewentualnie poprawić urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej - bo to one kontrolują podatników. Do izb skarbowych odwołują się

podatnicy niezadowoleni z decyzji organów pierwszej instancji! Była to mocna przesłanka dla twierdzenia, że z punktu widzenia podatników izby skarbowe mogłyby zostać zlikwidowane, gdyż dwuinstancyjność postępowania podatkowego jest fikcją! Przedłuża tylko czas postępowania i tym samym czas niepewności. Sprawy sporne powinny szybciej być kierowane do postępowania sądowego. Co prawda wielu sędziów zaczynało swoje kariery w urzędach skarbowych, więc nawet w sądach nie ma gwarancji obiektywizmu, ale szansa na ten obiektywizm jest tam nieco większa, gdyż nieusuwalni sędziowie czasami wybijają się na prawdziwą niezawistość i zaczynają myśleć.

Zgodnie z Projektem, strona będzie co prawda mogła zrezygnować z odwołania do organu drugiej instancji na rzecz skargi do sądu administracyjnego, ale tylko, *„jeżeli nie podnosi przeciw decyzji zarzutów naruszenia przepisów postępowania oraz nie kwestionuje faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym organ dał wiarę oraz przyczyn, dla których organ innym dowodom odmówił wiarygodności zawartych w uzasadnieniu decyzji”*. Takie skargi zdarzają się niezwykle rzadko. Zważywszy na znikomy odsetek spraw zakończonych decyzją ostateczną znacząco korzystniejszą dla podatnika od decyzji organu pierwszej instancji, w trosce o budżet państwa, na który powołują się twórcy Projektu, należy raczej rozważyć zasadność utrzymania w ogóle dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Podatnikom daje ona niewiele, a utrzymanie drugiej instancji znacząco koszty budżetowe zwiększa.

Jeżeli zaś dwuinstancyjność miałaby być utrzymana - w trosce o zachowanie miejsc pracy - należy wprowadzić zasadę iż w każdym przypadku strona może wnieść skargę na decyzję organu pierwszej instancji do sądu administracyjnego według własnego uznania, bez żadnych ograniczeń formalnych!

17. **Wykonalność decyzji nieprawomocnych.** W Uzasadnieniu Projektu, którego celem ma być - przypomnijmy - *„rzeczywiste wzmocnienie prawnopodatkowej pozycji podatnika w stosunkach z organami podatkowymi”* stwierdzono, że *„przepisy w zakresie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej oraz wstrzymywania wykonania decyzji ostatecznych zasadniczo sprawdziły się w praktyce, funkcjonują prawidłowo i nie wymagają radykalnej zmiany”*.

Z całą stanowczością stwierdzić zatem należy, że wykonalność decyzji ostatecznej i konieczność wstrzymywania jej wykonywania w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego urąga idei wzmocnienia praw podatnika! Z punktu widzenia konstytucyjnych praw obywatelskich zasadę wykonalności nieprawomocnych decyzji podatkowych można porównać do pozbawiania oskarżonego wolności po wniesieniu przez prokuraturę aktu oskarżenia - chyba że prokurator wstrzyma „wykonanie kary”!

Pamiętać należy, że sądy administracyjne uchylły łącznie blisko ¼ zaskarżonych decyzji wymiarowych wydanych przez organy podatkowe: 23% WSA i 27% NSA. Przy czym najczęstszym powodem uchyleń przez sądy decyzji organów podatkowych (ponad 40%) były błędy organów podatkowych - niewyjaśnienie wszystkich okoliczności sprawy, czy oparcie rozstrzygnięcia na niekompletnym materiale dowodowym, co w efekcie skutkowało podejmowaniem błędnych decyzji przez organy podatkowe.

Można twierdzić, że jest to niski wskaźnik uchyleń. Ale 25% to dużo - nawet statystycznie. A prawa obywatelskie nie mają wymiaru statystycznego. Nawet dużo mniejszy niż 25% wskaźnik naruszeń praw obywatelskich byłby zbyt wysoki. A egzekwowanie (choćby nawet sama możliwość egzekwowania) nieistniejącego (bo nie określonego prawomocnie) zobowiązania podatkowego jest naruszeniem praw obywatelskich!

Prawdziwym, choć skrzętnie skrywanym, powodem utrzymywania przepisów o wykonalności decyzji ostatecznych zaskarżonych do sądu jest opieszałość postępowań sądowych - w szczególności opieszałość rozpoznawania spraw przez NSA. Ale opieszałość ta jest wyłączną winą państwa a nie podatników. Dlatego organy państwa nie powinny być chronione przed opieszałością innych organów państwa kosztem obywateli. Nie chce się wierzyć, aby członkowie Komisji i ustawodawca nie wiedzieli jakie są prawdziwe powody przepisu o wykonalności decyzji ostatecznych, choć nie prawomocnych.

Symboliczne jest uzasadnienie kosmetycznych zmian, jakie mają być wprowadzane w przepisach o wykonalności decyzji i jej zawieszaniu. Obecnie organ podatkowy może wstrzymać wykonanie decyzji zaskarżonej do sądu administracyjnego, jeżeli zostanie ustanowione odpowiednie zabezpieczenie spłaty spornej kwoty (wraz z odsetkami za zwłokę): na wniosek podatnika - po przyjęciu zabezpieczenia, lub z urzędu - po dokonaniu prawomocnego wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia.

Komisja proponuje wprowadzenie zabawnego w istocie przepisu, zgodnie z którym „*organ, na którego decyzję ostateczną wniesiono skargę do sądu administracyjnego, z urzędu lub na wniosek strony wstrzymuje wykonanie tej decyzji, w całości lub w części, do chwili uprawomocnienia się orzeczenia sądu, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków*”. Mamy więc potwierdzenie faktu wydawania przez decyzji w przypadku których organy podatkowe mają świadomość prawdopodobieństwa ich uchylecia lub nawet stwierdzenia ich nieważności. W państwie prawnym, w którym poważnie traktuje się deklarowane w ustawie zasadniczej prawa obywatelskie, do wydawania decyzji, co do których dostrzega się prawdopodobieństwo ich uchylecia lub stwierdzenia nieważności już w momencie ich wydawania w ogóle nie powinno dochodzić! A jeśli dochodzi, powinien być to powód do wyjaśnień dlaczego do tego doszło, bez systemowego sankcjonowania faktu, że doszło.

Do uchylecia decyzji może dojść tylko i wyłącznie z jednego z powodów:

- przepisy prawne będące podstawą wydania uchylonej decyzji były niejasne;
- organ podatkowy źle zastosował jasne przepisy prawne.

W tym drugim przypadku - do złego zastosowania przez organ podatkowy jasnych przepisów - może dojść tylko i wyłącznie z jednego z powodów:

- pracownicy organów podatkowych, którzy odpowiadają za wydanie takiej decyzji są niekompetentni (jedynie) lub, co jeszcze gorsze

- wydają złe decyzje intencjonalnie.

W tym drugim wypadku - do intencjonalnego działania pracowników organów podatkowych - może dojść tylko i wyłącznie z jednego z powodów:

- pracownik działał samodzielnie korzystając z dyskrecjonalnej władzy do określenia zobowiązania podatkowego z pobudek czysto psychologicznych;
- pracownik działał na rzecz osoby trzeciej, której z jakichś pobudek zależało na „zniszczeniu” podatnika (konkurencja gospodarcza, zdradzony/a małżon(e)k/a, zawistny sąsiad, itp.)

Oczywiście utrzymanie w mocy decyzji nie oznacza, że nie mieliśmy do czynienia z jednym z zarysowanych przypadków - sądy administracyjne też wydają błędne wyroki i mogą nie dostrzec czy to niejasności prawa, czy to naruszenia prawa przez organy podatkowe. Ale każdy z przypadków uchylecia decyzji, z któregośkolwiek z wymienionych powodów jest wystarczająca przesłanką do tego, by decyzje ostateczne nie były wykonalne. W ich przypadku powinna obowiązywać ta sama zasada, jak w przypadku decyzji nieostatecznych - czyli odwrotna. Decyzje ostateczne nie powinny być wykonalne z mocy prawa. Ich wykonalność powinna wymagać postanowienia o nadaniu im klauzuli wykonalności - bo oczywiście zdarzają się przypadki, w których możliwość wszczęcia egzekucji jest uzasadniona.

Przypuszczenie, że sama kontrola administracyjna i utrzymanie w mocy decyzji organu pierwszej instancji przez organ drugiej instancji jest wystarczające do odwrócenia zasady wykonalności decyzji jest niczym nie uzasadnione. Co więcej - skoro Komisja dopuszcza możliwość wniesienia skargi do sądu administracyjnego bezpośrednio na decyzje organów pierwszej instancji, to znaczy, że nieśmiało dopuszcza myśl, iż dwuinstancyjność postępowania - przynajmniej w odbiorze podatników - bywa w ogóle fikcją. Dlaczego zatem decyzja organu drugiej instancji ma korzystać z domniemania większej poprawności niż decyzja pierwszoinstancyjna?

18. **Wyłączenie urzędnika i urzędu.** W Projekcie przebudowane zostały kryteria wyłączenia pracownika i organu podatkowego z prowadzenia spraw podatkowych, w sytuacji gdy ich pozycja lub relacje z innymi podmiotami mogą mieć wpływ na ich bezstronność. Są to jednak nadal kryteria podejmowania dyskrecjonalnych decyzji. Art. 102. § 1 w pkt. 6) przewiduje, że pracownik organu podatkowego podlega wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawach w których „brał udział w wydaniu zaskarżonej decyzji” Wykładnia tego przepisu pozwala przypuszczać, że chodzi o wyłączenie pracownika, który brał udział w wydaniu decyzji w pierwszej instancji następnie awansował do organu drugiej instancji. Na żądanie strony powinien podlegać wyłączeniu pracownik, który brał udział w wydaniu **uchylonej** decyzji w przypadku przekazania sprawy do ponownego rozpoznania. O ile - nie musi tak być w przypadku uchylecia decyzji w postępowaniu instancyjnym - o tyle powinno tak być w przypadku uchylecia decyzji administracyjnej w postępowaniu sądowym. Nie zawsze, ale nadzwyczaj często pracownicy organu pierwszej instancji nie stosują się do zaleceń sformułowanych w uzasadnieniach sądów administracyjnych uchylających decyzje organów podatkowych, a nawet

do zaleceń organów drugiej instancji gdyż po prostu bronią swoich wcześniejszych decyzji. Jest to naturalna skłonność ludzka, ale w prawdziwym interesie podatników i wymiaru sprawiedliwości jest to, aby tej naturalnej ludzkiej skłonności nie dawać drogi ujęcia. Gdy ta sama trafia ponownie do sądu administracyjnego w jej rozpoznaniu nie biorą udziału sędziowie, ze składu, który uchylił wcześniej wydaną decyzję. W tym przypadku jest to bez sensu. Bo nowy skład nie orientuje się tak dobrze z jakiego powodu decyzja została uchylona i czy organ podatkowy zastosował się do zaleceń i przeprowadził postępowanie w taki sposób, że na pewno wyeliminował błędy, z powodu których decyzja została uchylona. Kwestia ta nie jest jednak materią przepisów ogólnych prawa podatkowego. Nie mniej wskazać należy, że w przypadku postępowań administracyjnych jak najbardziej zachodzą przesłanki, które, błędnie, legły u podstaw wyłączenia sędziów na etapie postępowania sądowego. Argument, że takie wyłączenie pracowników organów podatkowych „utrudni prowadzenie postępowań administracyjnych” nie jest wart polemiki przy okazji dyskusji o projekcie, który ma - ponoć - zwiększać prawa podatników. Jeśli ustawodawca chce te prawa rzeczywiście zwiększyć, powinien wprowadzić obowiązek wyłączenia, na wniosek strony, pracownika organu podatkowego, który brał udział w postępowaniu zakończonym wydaniem uchylonej następnie decyzji.

19. **Tajemnica skarbowa.** Tajemnica skarbowa służyć ma utrzymaniu w tajemnicy informacji o podatnikach. Do organów podatkowych i ich pracowników skierowany jest obowiązek zachowania w tajemnicy informacji o podatnikach. Niestety, przez lata w kontrowersyjnych i głośnych sprawach podatkowych organy podatkowe zasłaniały się „tajemnicą skarbową” uciekając od publicznej konfrontacji z podatnikami, którym wcześniej publicznie stawiano zarzuty „działania w zorganizowanej grupie przestępczej”, czy „prania brudnych pieniędzy”. A jak się podatnicy przed takimi zarzutami bronili, to zasłaniano się „tajemnicą skarbową” - czyli stosowanym przez niektórych polityków argumentem typu: „wiemy, ale nie możemy ujawnić co wiemy”. Podatnik, którego sprawa podatkowa przedostała się do opinii publicznej powinien mieć prawo zwolnienia organów podatkowych z zachowania tajemnicy skarbowej w swojej własnej sprawie jako środka obrony przed pomówieniami ze strony organów podatkowych.
20. **Współdziałanie.** Skoro wprowadzono pojęcie „współdziałania” w oparciu o umowę, to „współdziałanie” nie może być zasadą, z której wynikać ma obowiązek podatnika „współdziałania” z organem. Częstym celem podatnika jest zmniejszenie ciężaru podatkowego, a celem organu podatkowego jest zawsze obciążenie podatnika jak najwyższym podatkiem. Cel podatnika nie zawsze jest bezprawny - nie musi więc podatnik mieć obowiązku „współdziałania” z organem podatkowym.
21. **Ordynacja podatkowa a sądownictwo administracyjne.** W Założeniach przyjęto, że „*nowy akt prawny uwzględni ogromny dorobek orzecznicy sądów w sprawach podatkowych. Jego wpływ na stosowanie prawa jest więcej niż znaczący*”. Zgodnie zaś z Uzasadnieniem „*zmiany w ordynacji są konsekwencją bogatego orzecznictwa sądowego. Ogromny dorobek orzecznicy musi być uwzględniony w obowiązujących przepisach*”. Tymczasem w orzecznictwie przez lata powielano kardynalne błędy - czego najlepszym przykładem jest ponad 18 tys. „ofiar ulgi meldunkowej”.

Podobnie było z orzecnictwem dotyczącym przerwania lub zawieszenia biegu przedawnienia. Istnienie „jednolitej linii orzecznictwa” nie jest samoistnym dowodem, że jest to linia właściwa. W Założeniach przyjęto, że „nie wszystkie wątpliwości interpretacyjne dało się tą drogą (poprzez orzecznictwo - przyp. ZPP) usunąć. Przyszedł czas na to, aby uwzględniając dotychczasowe orzecznictwo, na nowo zbudować kształt normatywny poszczególnych instytucji prawnych.” Zdaniem ZPP istnieje bardzo poważne ryzyko, że za tym eufemizmem kryje się próba „zamiecienia pod dywan” problemów wygenerowanych przez wcześniejszą błędną wykładnię obowiązujących przepisów - zarówno w orzecznictwie, jak i w wspierającej je doktrynie prawa podatkowego. Bez określenia skąd wzięły się te „wątpliwości interpretacyjne” nadawanie „nowego kształtu normatywnego poszczególnym instytucjom prawnym” jest nie tylko niemożliwe, ale wręcz niedopuszczalne. Zdaniem ZPP poprawa istniejącego stanu rzeczy nie powinna odbywać się kosztem podatników, którzy wcześniej zostali jawnie skrzywdzeni przez błędy sądownicze. Nie można ignorować faktu, że sądy mogą popełniać błędy - bo je popełniają. Zdarza się, że popełniają je nagminnie przez lata - czego dowodem uporczywe powtarzanie błędów dotyczącego wpływu na bieg terminu przedawnienia czynności egzekucyjnych podjętych na podstawie decyzji wyeliminowanych później z obiegu prawnego.

Mając na uwadze powyższe ZPP stoi na stanowisku, że sądownictwo administracyjne musi być tak zorganizowane, by istniała realna możliwość naprawiania błędów. Niedopuszczalna jest sytuacja, w której możliwe są różne wyroki w identycznych sprawach. Nawet, jak to jest jeden wyrok, odmienny od utrwalonej linii orzeczniczej! Bezwzględnie konieczne jest ujednoczenie linii orzecznictwa czemu mogą służyć także przepisy ogólne prawa podatkowego, ale do czego konieczna jest równoczesna zmiana p.p.s.a. Nie sposób udawać, że sama zmiana przepisów ogólnych prawa podatkowego wyeliminuje istniejące problemy bez żadnych zmian w sądownictwie administracyjnym. Zdaniem ZPP zmiany w p.p.s.a. muszą być wprowadzone równolegle.

22. **Odsetki.** Odsetki za zwłokę mogą być naliczane - mimo, że sprawa podatkowa była załatwiana dłużej niż powinna - jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się podatnik, jego przedstawiciel lub powstało ono z przyczyn niezależnych od organu. Fiskus ochnoczo z tej regulacji korzysta. Postępowania często ciągną się miesiącami, a nawet latami, a urzędnicy twierdzą, że wina nie leży po ich stronie tylko podatnika - „bo składał wnioski dowodowe”, albo „odwołania”. Korzystanie przez podatnika z praw strony w postępowaniu podatkowym nie może być poczytywane jako „wina podatnika”!

23. **Pozytywy Projektu.** Wśród licznych wad Projektu są też rozwiązania, które należy ocenić pozytywnie. Należą do nich:

23.1. **Umowa Podatkowa.** Bezspornie najważniejszym novum Projektu są przepisy Rozdział 10 o umowie podatkowej („Umowa”). Szkoda, że Umowa nie będzie mogła dotyczyć wysokości podatku - gdyż często toczące się latami spory dotyczą wysokości określonego przez organ podatkowy zobowiązania podatkowego, w sytuacji gdy zobowiązani sami

dostrzegają pewne błędy w swoich deklaracjach podatkowych - ale nie wywierające aż tak istotnego wpływu na wysokość zobowiązania, jak to ustaliły organy podatkowe. ZPP uznaje jednak, że na tak daleko idącą regulację jeszcze nie nadszedł odpowiedni czas i z zadowoleniem przyjmuje samo wprowadzenie instytucji Umowy.

- 23.2. **Nowoczesne środki komunikacji.** Plan wykorzystywania środków komunikacji elektronicznej w kontaktach organów podatkowych z podatnikiem, przetwarzania danych podatkowych, przeprowadzania kontroli dokumentacji podatkowej, doręczania decyzji, składania deklaracji czy też udzielania informacji i wyjaśnień.
- 23.3. **Zakaz „reformationis in peius”.** Wprowadzenie zakazu orzekania na niekorzyść podatnika przez organ pierwszej instancji w przypadku uchylenia jego decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia. Zgodnie z nowymi regulacjami organ podatkowy ponownie rozpatrując sprawę, nie może wydać decyzji na niekorzyść strony. Niepokój budzi wyjątek, wykluczający tę zasadę w przypadku, gdy *„uchylona decyzja zawierała wady, które skutkują stwierdzeniem nieważności decyzji lub wznowieniem postępowania”*. Praktyka 20 lat obowiązywania o.p. pokazała, że wydawane były decyzje byle jakie, często naruszające prawo co może powodować stwierdzenie ich nieważności, tylko w celu zmieszczenia się przez organ podatkowy w przewidzianym ustawowo terminie na wydanie decyzji. Dlatego wyjątek ten powinien zostać wyłączony.
- 23.4. **Wprowadzenie portalu podatkowego.** Nie powinien być jednak definiowany jako „system teleinformatyczny Szefa Krajowej Administracji Skarbowej” (bo nie można wykluczyć, że zmieni się znów struktura administracji podatkowej i nazewnictwo organów).
- 23.5. **Korygowanie deklaracji.** Do pozytywów Projektu należy nowa formuła prawa do skorygowania deklaracji przed zakończeniem postępowania podatkowego. Co do zasady utrzymany został zakaz korygowania deklaracji w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, od którego przewidziano jednak wyjątek, zgodnie z którym podatnik może skorygować deklarację w terminie wyznaczonym przez organ podatkowy do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego - o możliwości czego organ będzie zobowiązany go powiadomić. Regulacja ta jest rzeczywiście - jak stwierdzono w Uzasadnieniu - korzystna zarówno dla organu podatkowego, jak i podatnika, przyspieszy tryb załatwiania spraw oraz i zmniejszy koszty postępowań.
- 23.6. **Umarzanie zobowiązań.** Kolejnym pozytywem jest bardziej elastyczne możliwości umorzenia zobowiązania podatkowego. W obowiązującej o.p. organ podatkowy może umorzyć jedynie zaległość podatkową. Tak więc podatnik, który spełnia kryteria uzyskania tej ulgi, nie może wnioskować o jej zastosowanie, zanim upłynie termin płatności podatku. Musi poczekać, aż podatek przekształci się w zaległość (z czym wiążą się odsetki i ewentualna odpowiedzialność karna skarbową) i dopiero wówczas może wnioskować o jej umorzenie wraz z odsetkami. W Projekcie przewidziano możliwość umorzenia kwoty

podatku bez czekania na upływ terminu płatności. Jest to korzystne dla podatnika, ponieważ w razie odmowy nie jest on narażony na konieczność zapłacenia odsetek od zaległości podatkowej.

Należy jednak podnieść, że Projektu stanowi, że: *„Organ podatkowy może z urzędu umarzać podatki, jeżeli:*

- 1) *zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne;*
- 2) *kwota **zaległości** podatkowej nie przekracza 50 zł;*
- 3) *kwota **zaległości** podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym lub umorzonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym albo sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości;*
- 4) *zobowiązany **zmarł**, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 5.000 zł, i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej”.*

Skoro w pkt 2) i 3) mowa jest o kwocie „zaległości” to jednak musi istnieć „zaległość”. Przypadek, o którym mowa w Uzasadnieniu nieistnienia „zaległości” nie może też się zdarzyć gdy „zobowiązany zmarł” (pkt 4). Może więc mieć zastosowanie jedynie do okoliczności przewidzianych w pkt 1) Jak jednak może powstać „uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne” skoro nie powstała nawet zaległość podatkowa?

## **B. Uwagi szczegółowe**

1. **Zbędne „słowotwórstwo”.** Generalnie w Projekcie użyto za dużo niepotrzebnych słów. Nie ma konieczności wskazywania dokładnych referencji do innych ustaw - często kilka razy w jednym artykule - ze wskazywaniem nawet miejsca i daty publikacji. Nie ma powodu przy odwoływaniu się - na przykład - do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych powtarzania z jakiej daty jest ta ustawa, gdyż prawdopodobnie zostanie w końcu uchwalona nowa - jak zabraknie już „literek” na oznaczenie kolejnych numerów artykułów. Nie jest tajemnicą, że jednym z powodów, dla których przy okazji kolejnych nowelizacji tej ustawy nie uchwalono nowej - byłaby konieczność zmiany wielu innych ustaw, w których przywołuję się „ustawę z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych”!



**2. Art. 1 „Ordynacja podatkowa zawiera przepisy ogólnego prawa podatkowego regulujące stosunki podatkowe między zobowiązanymi a organami podatkowymi”.**

Uzasadnienie jest następujące:

*„Z proponowanego przepisu wynika wprost, że ordynacja podatkowa stanowi akt prawny z zakresu ogólnego prawa podatkowego. Ponadto z regulacji tej wynika, że akt ten reguluje stosunki podatkowoprawne, w tym zarówno materialnoprawne oraz procesowe pomiędzy organami podatkowymi a zobowiązanymi. Oczywiście kompleksowa regulacja stosunków podatkowoprawnych wiąże się z uwzględnieniem, oprócz przepisów ordynacji podatkowej, przepisów regulujących konkretny podatek (przepisów prawa podatkowego szczegółowego)”*

Komentarz:

Z brzmienia przepisu i jego uzasadnienia wyłaniają się trzy kwestie - dziś teoretyczne, ale będą one implikowały problemy praktyczne w przyszłości. Wiemy czym jest stosunek prawy. Czym jest „stosunek podatkowy” nie wiemy. Bo jeśli „racjonalny” (takie jest nieobalalne domniemanie prawe – *presumptio iuris ac de iure*) ustawodawca pisze o „stosunkach podatkowych” to czy nie są to stosunki prawe? Jak jest jakaś różnica – to jaka? Stosunek prawy to tetyczny stosunek społeczny między podmiotami prawa. Zapytajmy zatem, czy „organy podatkowe” są „podmiotami prawa”? „Organy podatkowe” to nie kto inny tylko organy państwa - ergo państwo. Państwo - ergo organy podatkowe działające w jego imieniu - ma nie tylko prawa względem podatników. Ma też obowiązki. A podatnicy nie mają tylko obowiązków - mają także prawa. Bez zgody obywateli nie ma w ogóle państwa zgodnie z kontraktualną teorią państwa. No chyba, że jesteście zwolennikami teorii podboju! A zatem „zobowiązanymi” w „stosunku prawnym” wynikającym z norm prawa podatkowego są nie tylko podatnicy i inni „zobowiązani” wobec państwa ale także samo państwo i działające w jego imieniu „organy podatkowe”!

**3. Art. 2. § 1 „Przepisy ordynacji podatkowej stosuje się do podatków, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe”.**

**§ 2. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy art. 125, art. 126, art. 128 § 1, działu II, oraz rozdziału 10 działu IV stosuje się odpowiednio do opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe. W tym zakresie organom tym przysługują uprawnienia organów podatkowych.**

**§ 3. Przepisy ordynacji podatkowej stosuje się również do spraw z zakresu prawa podatkowego innych niż wymienione w § 1, należących do właściwości organów podatkowych.**

Komentarz:

W Uzasadnieniu stwierdzono, że pojęcie „wymiar” jest szersze znaczeniowo od pojęcia „określanie lub ustalanie”. „Określenie” i „ustalanie” to pojęcia odnoszące się do sposobu powstawania zobowiązań podatkowych. Natomiast „wymiar” obejmuje ponoć „zdecydowanie szerszą aktywność organów podatkowych”. Nie wiadomo jednak, na czym polegać ma ta „aktywność” - zwłaszcza jak ma być

„zdecydowanie szersza”? Stwierdzenie, że pojęcie „wymiar” nawiązuje do zdefiniowanego w art. 13 pkt 2 Projektu pojęcia „decyzji wymiarowej” nie rozwiązuje wątpliwości. Organy podatkowe są bowiem uprawnione do „poboru podatków”. Wysokość zobowiązania podatkowego ma wynikać z ustawy. Sądy powszechne „wymierzają kary” organy podatkowe nie powinny nic „wymierzać”. Podatki, opłaty i niepodatkowe świadczenia nie są karą.

Niezależnie od kwestii „wymiaru” art. 2 jest przykładem wspomnianego już krytycznie „słowotwórstwa”. Może on brzmieć, bez zmiany swojego znaczenia, na następujący sposób:

**Art. 2. „Przepisy ordynacji podatkowej stosuje się do wszystkich spraw należących do właściwości organów podatkowych oraz, odpowiednio, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, do opłat i niepodatkowych należności budżetowych, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe, którym przysługują w takich przypadkach uprawnienia organów podatkowych.**

Podatki i ich wymiar to są z pewnością „sprawy z zakresu prawa podatkowego” więc. Jeżeli zaś odrębne przepisy nie będą stanowiły inaczej, to „do opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe” będzie miał zastosowanie nie tylko przepisy art. 125, art. 126, art. 128 § 1, działu II, oraz rozdziału 10 działu IV ale wszystkie przepisy ordynacji podatkowej.

4. **Art. 4. „Zobowiązaniem podatkowym jest wynikający z obowiązku podatkowego, ciężący na podatniku, obowiązek zapłacenia na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy podatku na zasadach określonych w przepisach prawa podatkowego”.**

Komentarz:

A jak zmieni się ustrój samorządowy – i, na przykład, zlikwidowane zostaną powiaty, trzeba będzie zmieniać ordynację? Nie wystarczy napisać „obowiązek zapłacenia podatku na zasadach określonych w przepisach prawa podatkowego”? Art. 4 również dobrze może otrzymać brzmienie:

**„Art. 4. Zobowiązaniem podatkowym jest wynikający z obowiązku podatkowego, ciężący na podatniku, obowiązek zapłacenia podatku”.**

Na rzecz jakiego podmiotu podatek ma być zapłacony wynika z ustaw. A to, że podatki płaci się „na zasadach określonych w przepisach prawa podatkowego” jest oczywistością.

5. **Art. 5. „Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw podatkowych”.**

Komentarz:

Po pierwsze, abstrahując tym razem od powiatów – można zapytać czym różni się „ustawa podatkowa”, która pojawia się w tym artykule, od „przepisów prawa podatkowego” w innych artykułach - choćby w artykule poprzedzającym? Czy chodzi o to, że podatek musi wynikać z ustawy, a nie z aktu prawnego

nizszego rzędu? Jeśli taki był zamysł, to co zrobić z „informacjami” Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur, które rozstrzygają o wysokości stawki podatku VAT?

Po drugie, nie wszystkie świadczenia podatkowe ponoszone są „na rzecz” „państwa, województwa, powiatu lub gminy”. Programy redystrybucyjne jednoznacznie przesądzają o tym, że ostatecznym beneficjentem, „na rzecz” którego (w taki znaczeniu, jakie zwrot ten ma w języku potocznym i prawniczym) są ponoszone świadczenia nie jest wcale państwo jako takie, ani nie „abstrakcyjny” obywatel tylko skonkretyzowana grupa obywateli.

Po trzecie, należy zwrócić uwagę na **nieodpłatny** charakter podatków. Owszem, zgodnie z powszechnie akceptowanym stanowiskiem doktryny tak jest. Ale przeniesienie zasady „nieodpłatności” z doktryny na poziom ustawy nie jest dobrym pomysłem? Zasadę nieodpłatności podatku uzupełnia, wyrażana często w nauce, zasada braku przeznaczenia dochodów z podatku, wypływająca z klasycznych zasad budżetowych: zupełności i jedności budżetu. Tymczasem ustalenie przeznaczenia dochodów wyraźnie ułatwia ich pobór – podatnicy płacą niektóre podatki z mniejszymi oporami, gdy mają przekonanie, że zostaną one przeznaczone na cele, które akceptują. Zerwanie związku pobraniami podatkowymi, a wydatkami państwa powoduje sukcesywne zrywanie związku między podatnikami – obywatelami a państwem, co z punktu widzenia tego państwa nie może być pożądane.

Po czwarte, jak tworzymy z rozważań teoretycznych normy prawne, to jak zaklasyfikujemy „podatek emisyjny” i inne „iluzje fiskalne”? Emisja pieniądza powoduje inflację lub powstrzymuje deflację. Efekt jest dokładnie taki sam, jak efekt opodatkowania: podatnik (i inni, niekoniecznie będący podatnikami w rozumieniu przepisów prawa) mają mniej a państwo ma więcej.

Odpowiedź na niektóre z tych wątpliwości znajduje się niby w art. 6. Ale tylko „niby”.

**6. „Art. 6. Opłatą jest publicznoprawne, odpłatne, przymusowe oraz bezwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw.”**

Komentarz:

Nie wiadomo, czy po słowie „ustaw” „zjadło się” słowo „podatkowych”, które występuje w art. 5, czy że opłaty mogą wynikać z innych ustaw, a podatki tylko z ustaw podatkowych? Jeśli taki właśnie był zamysł, że przepisów podatkowych nie można „wrzucić” do systemu prawnego „bokiem”, przy okazji uchwalania lub nowelizowania jakiejś innej ustawy o „czymś tam i o zmianie niektórych innych ustaw”, to trzeba to inaczej - to znaczy jasno - napisać.

Skoro decydujemy się na ustawowe zdefiniowanie podatku i opłaty oraz „niepodatkowej należności budżetowej, nie będącej ani podatkiem ani opłatą”, to co ze składkami ubezpieczeniowymi? I czy wykluczamy możliwość przywrócenia „podatku drogowego” lub wprowadzenia innych podatków celowych? Mamy dziś „opłatę paliwową”, ale trudno ją nazwać „odpłatną”, bo w 20% przeznaczona jest na Fundusz Kolejowy, a nie na drogi - czyli, zgodnie z definicją zawartą w art. 5 o „nieodpłatności” podatku to bardziej jednak „podatek” niż „opłata”. Podatek drogowy, który obowiązywał przed wprowadzeniem opłaty paliwowej, był jak najbardziej „podatkiem”, bo nie był, wbrew nazwie, przeznaczany na drogi. Teraz



trzeba byłoby zrezygnować z finansowania Funduszu Kolejowego wpływami z opłaty paliwowej, albo uzasadniać, że jednak „odpłatność” znaczy co innego niż znaczy. Bo jeśli „opłatą” za „opłatę paliwową” mają być tory, to „bezpłatne szkolnictwo” jest tak samą „opłatą” za inne podatki. Tego typu dywagacje można prowadzić na płaszczyźnie teoretycznej i nie robić z teorii norm prawnych.

W podobny sposób można skomentować większość przepisów Projektu. Komisja tworzyła go przez 3 lata. W jej skład wchodziło 17 osób. Z tytułu prac w Komisji pobierały one wynagrodzenie. Nie jest więc zadaniem pracujących społecznie recenzentów napisanie szczegółowych uwag do wszystkich artykułów Projektu. Jednak same uwagi ogóle mają charakter na tyle zasadniczy, że uzasadniają konkluzję o konieczności odrzucenia Projektu.

Stanowisko opracowane zostało pod kierownictwem dr. hab. Roberta Gwiazdowskiego, prof. Wyższej Szkoły Handlu i Prawa im. Ryszarda Łazarskiego.

## **Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**

## **Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – Prezes, Marcin Nowacki - Wiceprezes

ul. Nowy Świat 33, 00-029 Warszawa, email/ [biuro@zpp.net.pl](mailto:biuro@zpp.net.pl), tel/ 22 826 08 31, [www.zpp.net.pl](http://www.zpp.net.pl)