

Stanowisko Związku Przedsiębiorców i Pracodawców dotyczące Projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.

Uwagi ogólne

Ordynacja podatkowa jest aktem o szczególnym znaczeniu dla polskiego systemu prawa podatkowego. Stanowi ona bowiem, przynajmniej w założeniu, kompleksową regulację ogólnego prawa podatkowego, zawierającą przede wszystkim przepisy dotyczące procedur podatkowych oraz uprawnień i obowiązków stron i innych podmiotów w tychże procedurach uczestniczących. Ustawa w obecnym brzmieniu obowiązuje od 1 stycznia 1998 roku i nie ulega wątpliwości, że jest aktem dalece wadliwym, który przez lata próbowano skrupulatnie i fragmentarycznie reperować, wprowadzając kolejne nowelizacje, niekiedy procedowane zupełnie jednocześnie. W rezultacie, po 17 latach obowiązywania Ordynacji podatkowej, nie stanowi ona spójnego, przejrzystego i zrozumiałego tekstu prawnego – wręcz przeciwnie, jest wielką, skomplikowaną księgą, zupełnie nie do przebrnięcia dla przeciętnego podatnika, nawet stosunkowo biegłego w rozwikływaniu problematycznych meandrów prawa podatkowego. O skali zmian, jakie wprowadzono na przestrzeni czasu do rzeczonyj ustawy, świadczy mnogość zarówno przepisów uchylonych, jak i dopisanych (niekiedy całych rozdziałów).

W świetle przytoczonych powyżej faktów i ocen, zaprezentowaną regulację można ocenić na dwóch poziomach. Po pierwsze – czy kolejna nowelizacja Ordynacji podatkowej ma w ogóle sens, zważywszy na konieczność (dostrzeżoną już w końcu przez ustawodawcę, pracuje przecież Komisja Kodyfikacyjna) sformułowania zupełnie nowej ustawy pełniącej funkcję nowego kodeksu podatkowego? Wydaje się, że odpowiedź na to pytanie powinna brzmieć – owszem, ma, ponieważ do momentu uchwalenia nowej Ordynacji, obowiązujący aktualnie akt prawny powinien być udoskonalony w największym możliwym stopniu. Zauważyć należy, że przedstawiony argument zakłada wprowadzenie nowelizacją dobrych zmian, zmierzających w kierunku wyeliminowania, dostrzeganych zarówno przez teoretyków, jak i praktyków prawa podatkowego, wad obecnej regulacji. Z kolei jeśli nowelizacja Ordynacji polegać ma na „przypudrowaniu” dokuczliwych bolączek i jeszcze dalej idącemu psuciu ustawy, wówczas naturalnie odpowiedź

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, wiceprezisi: Tomasz Pruszczyński, Dorota Wolicka, Marcin Nowacki

powinna być wprost przeciwna. W ten sposób przejść należy do drugiego poziomu, na którym analizować można przedstawiony projekt – czy zawarte w nim propozycje mają merytoryczny sens i wpływają na poprawę jakości prawa podatkowego w Polsce? W tym punkcie należy wyrazić szczerą wątpliwość. Mimo zdecydowanej aprobaty decyzji ustawodawcy o wycofaniu się z pomysłu wprowadzenia do polskiego porządku prawnego szkodliwych regulacji dot. tzw. klauzuli obejścia prawa podatkowego (wydaje się, że dużą zasługę w tym zakresie należy przypisać partnerom społecznym, zarówno tym bezpośrednio uczestniczącym w procesie legislacyjnym, jak i tym inicjującym, poprzez alarmowanie społeczeństwa o negatywnych skutkach wprowadzenia w życie planowanego rozwiązania, wywierany na projektodawcę nacisk opinii publicznej), zauważyć należy, że większość z propozycji, które pozostały w przedstawionym projekcie stanowi nie – jak to deklaruje projektodawca – drobną, „doprecyzowującą” korektę regulacji, mającą na celu ułatwienie życia podatnikom, a wręcz przeciwnie – istotną zmianę, w zauważalnym i niemałym stopniu pogarszającą sytuację podatników, w szczególności przedsiębiorców, a zatem i konkurencyjność polskiej gospodarki. Ponadto, jak wykazano w opinii o zgodności projektu z prawem Unii Europejskiej z dnia 20 listopada 2014 roku, projektowany akt ma charakter krajowy, a przepisy wdrażające prawo Unii Europejskiej (tj. dyrektywę Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 roku w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG) są mikroskopijną cząstką zawartości merytorycznej projektu (konkretnie trzy przepisy) .

Podsumowując powyższe, całość projektu należy ocenić w istotnej części zdecydowanie negatywnie, z wyłączeniem kilku zmian większych oraz wielu drobnych, które trzeba uznać co do zasady za krok w dobrym kierunku. Z racji na obszerność zaprezentowanego projektu wraz z całą dokumentacją, omówione zostaną najistotniejsze z punktu widzenia podatników i ich praw zmiany.

Uwagi szczegółowe

1. ZMIANY DOTYCZĄCE INTERPRETACJI PRAWA PODATKOWEGO

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, wiceprezisi: Tomasz Pruszczyński, Dorota Wolicka, Marcin Nowacki

W zakresie instytucji interpretacji podatkowych (ogólnych i indywidualnych) przewidziano w projekcie kilka daleko idących zmian, spośród których część ma znaczenie drobne i konkretyzujące treść aktualnie obowiązujących przepisów, a część w istotny sposób modyfikuje pole właściwości interpretacji, w ramach którego możliwe jest wypełnianie przez nie przewidzianej przez ustawodawcę roli gwarancyjnej i ujednocniającej sposób stosowania prawa podatkowego.

W pierwszej z wymienionych kategorii, jako przykłady proponowanych rozwiązań można podać postulat drobnej korekty paragrafu 1 art. 14a lub dopisania do art. 14a Ordynacji paragrafu 1a, w którym sprecyzowane byłyby niezbędne formalnie elementy interpretacji ogólnej. Można poczytywać te zmiany jako z gruntu neutralne i niezmiennające kształtu, czy charakteru instytucji interpretacji podatkowych.

Druga z wymienionych kategorii zawiera szerszy katalog propozycji, które w większej mierze należy ocenić negatywnie. Pierwszy w kolejności jest postulat dodania paragrafu 2a do art. 14b, w którym to określona byłaby reguła, że przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz prawa i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej. Wydaje się, że wprowadzenie takiego rodzaju restrykcji, ograniczającej zakres możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej, poprzez wypisanie pewnych kategorii tematycznych, które nie mogą być przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji, jest zupełnie niepotrzebne. Nie ma wyraźnego powodu, dla którego należałoby odmówić podatnikom prawa do uzyskania interpretacji przepisu skierowanego bezpośrednio do organów podatkowych, jeśli w występującym w danym przypadku stanie faktycznym jest to przepis istotny z punktu widzenia ochrony jego interesów, a niedookreślony przez ustawodawcę. Ponadto w wypadku części przepisów Ordynacji podatkowej, nie sposób jest określić jednoznacznie adresata konkretnej regulacji. Wprowadzenie omawianej propozycji w życie oznaczałoby de facto poszerzenie pola uznaniowości organów podatkowych w zakresie decydowania o zasadności wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Może się bowiem okazać, że przepisy o niejednoznacznym charakterze, których w Ordynacji nie brakuje, będą przez organy podatkowe traktowane jako przepisy regulujące w pewien sposób ich prawa i obowiązki, a zatem wydawane będą postanowienia o odmowie wydania interpretacji. Wpłynie to negatywnie

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, wiceprezisi: Tomasz Pruszczyński, Dorota Wolicka, Marcin Nowacki

na wypełnianie przez interpretacje podatkowe funkcji gwarancyjnej i wzmacniającej pewność prawa podatkowego.

Podobny – ograniczający efektywność w spełnianiu swoich przewidzianych przez prawodawcę funkcji – wpływ na instytucję interpretacji podatkowych, ma propozycja dodania do art. 14b paragrafu 5a, zgodnie z którym, jeśli organ podatkowy stwierdzi, że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiada zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, organ podatkowy stwierdza bezprzedmiotowość wniosku o wydanie interpretacji i odsyła podatnika do treści interpretacji ogólnej. Warto zwrócić uwagę na przewidzianą w projekcie przesłankę do wydania takiego postanowienia – stan faktyczny ma **odpowiadać** zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej. Słownikowo, wyraz „odpowiadać” w tym kontekście oznacza „być podobnym lub takim samym jak coś innego”. Jest to istotne o tyle, że w innym przypadku, przy określaniu przesłanek uzasadniających wydanie interpretacji ogólnej, wnioskujący podatek musi wykazać niejednorodność wykładni określonych przepisów prawa podatkowego, w „takich samych”, tj. tożsamy, identycznych stanach faktycznych. Po pierwsze mamy więc do czynienia z komplikacją siatki pojęciowej używanej w Ordynacji podatkowej, poprzez stosowanie pozornie jednolitych treściowo, a naprawdę zróżnicowanych pod tym względem pojęć, w odniesieniu do zbliżonych, analogicznych zagadnień. Po drugie zaś, oznacza to uchylenie furtki dla częstych odmów wydawania interpretacji indywidualnych i odsyłania do treści interpretacji ogólnych, niepodlegających przecież kontroli sądowej. Jest to kolejna zmiana, która zamiast wzmacniać – osłabia znaczenie interpretacji, tworząc potencjalnie niebezpieczną sytuację, w której funkcja ochronna i gwarancyjna interpretacji staje się coraz mocniej marginalizowana. Należy zatem albo zdecydować w zupełności z tej niepotrzebnej regulacji albo zmienić jej treść, poprzez zaznaczenie, że stan faktyczny, którego dotyczy wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej, ma być taki sam (identyczny), jak stan faktyczny będący przedmiotem wydanej już interpretacji ogólnej, by organ podatkowy wydał postanowienie o odmowie wydania interpretacji

Wątpliwości budzi zaproponowany kształt art. 14e Ordynacji, w znacznym stopniu poszerzający kompetencje Ministra Finansów w zakresie uchylania, zmiany, lub stwierdzania nieważności wydanych interpretacji podatkowych. Wydaje się, że pozostawienie pojedynczemu organowi

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, wiceprezisi: Tomasz Pruszczyński, Dorota Wolicka, Marcin Nowacki

władzy tak szerokiego pola możliwości, bez wprowadzenia żadnych konkretnych obostrzeń (dotyczących np., co zauważono słusznie w toku konsultacji projektu, korzystnych dla podatników interpretacji, wydanych na skutek prawomocnych orzeczeń sądów, uwzględniających skargi podatników na niekorzystne dla nich interpretacje podatkowe), jest dalece niebezpieczne, należy zatem ocenić tę propozycję negatywnie i zaapelować do projektodawcy o poważne jej przemyślenie, a wskutek tego ewentualną modyfikację jej kształtu w sposób zawężający zakres kompetencji Ministra Finansów.

Pozytywnie należy natomiast ocenić przewidziane w projekcie wprowadzenie możliwości wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej przez dwa lub więcej podmiotów uczestniczących w tym samym stanie faktycznym, lub mających uczestniczyć w przewidzianym przyszłym stanie faktycznym oraz przez zamawiającego w rozumieniu ustawy Prawo zamówień publicznych. Wydaje się, że jest to rozwiązanie korzystne i poszerzenie kręgu podmiotów, które mogą występować z wnioskiem o wydanie interpretacji podatkowej oraz wprowadzenie opcji wspólnego występowania z takim wnioskiem przez kilka podmiotów, w pozytywny sposób przełoży się na praktykę zabezpieczania swoich interesów podatkowych przez podatników.

2. ZMIANA DOTYCZĄCA OSZACOWYWANIA PRZEZ ORGAN PODATKOWY PODSTAWY OPODATKOWANIA

Negatywnie należy ocenić propozycję przeformułowania art. 23 Ordynacji podatkowej. W aktualnym brzmieniu, zawiera on przede wszystkim ścisły katalog możliwych do zastosowania metod oszacowywania podstawy opodatkowania przez organ podatkowy, z zaznaczeniem, że w „szczególnie uzasadnionych przypadkach”, gdy nie można zastosować żadnej z wymienionych metod, organ może przystąpić do szacowania podstawy opodatkowania w inny sposób. Propozycja projektodawcy, by zupełnie odwrócić brzmienie tego przepisu w taki sposób, żeby organ miał niezależnie od analizowanego przypadku dowolność wyboru metody szacowania podstawy opodatkowania, i nadać ustawowemu wyliczeniu charakteru otwartego (poprzez użycie sformułowania „w szczególności”) zasługuje na dalece idącą krytykę. Zupełnie uzasadnione było podanie określonych przesłanek, po wystąpieniu których organ mógł skorzystać z innych metod

oszacowywania podstawy opodatkowania, niż wymienione w ustawie – dodatnio wpływało to na poczucie zaufania podatników do organów podatkowych (podatnicy wiedzieli w jaki sposób, co do zasady, może być szacowana podstawa opodatkowania), tworzyło logiczny konstrukt prawny, w ramach którego poruszać mogły się organy podatkowe. Po przeprowadzeniu proponowanej zmiany, zasadą stanie się dowolność w doborze metody szacowania podstawy opodatkowania – i taką zmianę należy jednoznacznie skrytykować.

3. WPROWADZENIE PODWYŻSZONEJ STAWKI ODSETEK ZA ZWŁOKĘ DLA ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ W PODATKU AKCYZOWYM

Propozycję wprowadzenia podwyższonej o 50% stawki odsetek za zwłokę w przypadku zawartym w powyższym tytule, należy ocenić zdecydowanie negatywnie, jako przejaw daleko idącego fiskalizmu. Wydaje się, że dobór podatków objętych tak restrykcyjną stawką odsetek za zwłokę, nie jest przypadkowy i jest ściśle powiązany z częstymi i trudnymi do śledzenia na bieżąco zmianami w interpretacjach przepisów ustaw o podatku od towarów i usług i o podatku akcyzowym, wobec których łatwiej jest organom podatkowym wykazać zaległość podatkową, nawet jeśli dany podmiot gospodarczy działał wg swojej najlepszej wiedzy i bez złych intencji.

4. PRZEDAWNIEŃ PRAWA DO WNIOSKOWANIA O ZWROT NADPŁATY

Ujemnie trzeba ocenić propozycję wprowadzenia instytucji przedawnienia prawa do złożenia wniosku o zwrot nadpłaty, w terminie przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jest to dalece idące ograniczenie istniejących obecnie praw podatnika, a zatem wprowadzenie rzeczonyj zmiany w życie stanowiłoby krok w zupełnie odwrotnym kierunku, niż powinien podążać prawodawca, modyfikując treść Ordynacji podatkowej. Problemem nie jest bowiem nadmiar poszanowania dla praw podatnika, a raczej jego deficyt.

5. WPROWADZENIE PEŁNOMOCNICTWA OGÓLNEGO W SPRAWACH PODATKOWYCH

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, wiceprezesi: Tomasz Pruszczyński, Dorota Wolicka, Marcin Nowacki

Propozycję należy ocenić pozytywnie, nie ma absolutnie żadnego powodu, dla którego sprawy podatkowe miałyby być w tym zakresie szczególnym rodzajem spraw, w których ustanowienie pełnomocnika ogólnego jest niemożliwe.

5. WPROWADZENIE MOŻLIWOŚCI ZAPŁATY PODATKU PRZEZ OSOBY TRZECIE

Zaproponowaną zmianę należy ocenić pozytywnie, z jednym zastrzeżeniem. Generalnie, postulat ten odpowiada potrzebom praktyki i uwarunkowaniom życia gospodarczego w Polsce, a zatem trzeba uznać go za słuszny, zwłaszcza w odniesieniu do kręgu najbliższych dla podatnika osób (np. małżonek, czy zstępni). Zastrzeżenie dotyczy możliwości zapłaty podatku przez nieokreślony „inny podmiot”, a konkretnie kwotowego ograniczenia tej możliwości do przypadku, w którym wysokość zobowiązania podatkowego nie przekracza tysiąca złotych. Rozumiejąc konieczność utrzymania zasady, zgodnie z którą to podatnik reguluje swoje zobowiązania podatkowe, nie sposób przyjąć ww. konieczności za argument do wprowadzenia takiego obostrzenia. Wydaje się, że ze względu na możliwość występowania sytuacji, w której wysokość zobowiązania podatkowego przekracza próg kwotowy o sumę zupełnie drobną, z pragmatycznego punktu widzenia nieistotną (np. o złotówkę), a konkretnie ze względu na trudność w rozsądnym podaniu w ww. przypadkach ratio legis takiego rozwiązania, należałoby chyba uznać, że tego rodzaju kwotowe ograniczenia powinny być stosowane w starannie przemyślanych sytuacjach, w których rzeczywiście są one uzasadnione. O ile więc propozycja jako taka zasługuje na aprobatę, o tyle poważnie należałoby się zastanowić nad sensownością wprowadzonego progu kwotowego.

6. ZESTAW PROPOZYCJI DOTYCZĄCYCH KONTROLI PODATKOWYCH

W wymienionym powyżej zakresie, projekt przewiduje cały szereg zmian, z których bardzo znaczna część zdecydowanie negatywnie wpłynie na pozycję podatników, i które należy ocenić negatywnie. Jako pierwszą należy wymienić propozycję wprowadzenia do Ordynacji podatkowej przepisu, na podstawie którego organ podatkowy może żądać od strony przedstawienia tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji przedłożonej przez stronę, dokonanego na koszt strony. Obowiązek taki byłby dodatkowo obłożony dodatkową restrykcją – jeśli strona bezzasadnie odmówi dopełnienia go albo nie dokona tego w terminie

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, wiceprezisi: Tomasz Pruszczyński, Dorota Wolicka, Marcin Nowacki

wyznaczonym, strona może zostać obciążona karą porządkową. Wydaje się, że jest to propozycja o wiele zbyt daleko idąca, a mnożenie możliwości nakładania na podmioty gospodarcze kar porządkowych jest sprzeczne z proceduralną zasadą przekonywania oraz zaufania.

W tym zakresie można zresztą zwrócić również uwagę na propozycję, zgodnie z którą karą porządkową będzie zagrożone również bezzasadna odmowa okazania lub nieprzedstawienie w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, ksiąg podatkowych lub dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach. Dodatkowo poszerzono zakres podmiotowy sankcji, ponieważ ma być ona stosowana nie tylko wobec podatników, a również wobec osób uprawnionych do reprezentowania lub prowadzenia spraw osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, czy osób, którym podatek zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (projektodawca ma tu na myśli biura rachunkowe). Wprowadzenie takich zmian negatywnie wpłynie na zaufanie podatników do organów podatkowych, a zatem sprzeczne będzie z podstawowymi zasadami postępowania podatkowego określonymi w Ordynacji podatkowej.

Bardzo istotną, a zarazem niebezpieczną dla podatników, zmianą, jest propozycja dodania do Ordynacji podatkowej art. 290b, zgodnie z którym w przypadku stwierdzenia w toku kontroli, że organ przeprowadzający kontrolę był niewłaściwy miejscowo w momencie wszczęcia kontroli, kontrolujący sporządza protokół z czynności kontrolnych, które pozostają w mocy. Zaznaczyć należy, że zgodnie z treścią Ordynacji podatkowej, organy podatkowe z urzędu przestrzegają swojej właściwości. Proponowana zmiana zakłada w zasadzie wyłączenie odpowiedzialności organu podatkowego za niewłaściwe stwierdzenie swojej właściwości. W takim układzie, podstawowe prawa podatnika, które zabezpieczane są przez obowiązek badania właściwości przez organy podatkowe, zostają poważnie nadszarpnięte. Należy zatem tę zmianę ocenić zdecydowanie negatywnie, jako niepotrzebną, wprowadzającą niepotrzebny zamęt i ograniczającą zakres praw podatnika.

PODSUMOWANIE

W ramach konkluzji należy zaznaczyć, że generalny wydzźwięk zaprezentowanego projektu jest negatywny, jak już wspomniano na wstępie. Mimo tego, że przewidziano w ramach przedstawionego tekstu kilka jednostkowych zmian, w mniejszym lub większym stopniu ułatwiających życie podatnikom, co do zasady postulaty projektodawcy działają na ich niekorzyść. Jest to tym bardziej godne zauważenia i podkreślenia, że sam projektodawca przedstawia swój projekt jako tekst prawny, którego głównym zadaniem jest doprecyzowanie i uściślenie brzmienia niektórych przepisów Ordynacji podatkowej – i o ile należy docenić jego skrupulatną pracę w zakresie mikroskopijnych zmian poszczególnych paragrafów, o tyle na zdecydowaną dezaprobatę zasługuje wprowadzanie pod szyldem „drobnych korekt” choćby znacznego poszerzenia zakresu przedmiotowego i podmiotowego sankcji, jakimi są kary porządkowe, czy ograniczenie wielu z podstawowych praw podatnika. W efekcie, ostatecznie należy ocenić przedstawiony projekt negatywnie.

Cezary Kaźmierczak

Prezes ZPP

Marcin Nowacki

Wiceprezes ZPP