

Warszawa, 18 marca 2015 roku

**Szanowna Pani**

**Krystyna Skowrońska**

**Przewodnicząca Komisji Finansów**

**Publicznych**

Kancelaria Sejmu RP

ul. Wiejska 4/6/8

00-902 Warszawa

**Stanowisko Związku Przedsiębiorców i Pracodawców dotyczące prezydenckiego projektu nowelizacji Ustawy Ordynacja Podatkowa**

Dnia 9 grudnia 2014 roku, prezydent Bronisław Komorowski złożył na ręce Marszałka Sejmu, Radosława Sikorskiego, projekt ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. W odniesieniu do zawartości merytorycznej projektu, należy przedstawić następujące uwagi.

1. Propozycję wprowadzenia do ordynacji zasady in dubio pro tributario, należy ocenić jako krok w jak najlepszym kierunku. Dotychczas, zasada ta nie była bezpośrednio ujęta w żadnej normie prawnej, chociaż pojawiała się w orzecznictwie jako reguła wykładni prawa, wywiedziona z innych przepisów. Należy zwrócić uwagę na fakt, że sądy wyinterpretowały tę regułę z różnych norm, zazwyczaj konstytucyjnych lub wyrażających zasady postępowania podatkowego. W niektórych wypadkach w grę wchodził art. 121 Ordynacji podatkowej, zawierający zasadę budowania zaufania do organów podatkowych, w innych natomiast sądy powoływały się na art. 2 Konstytucji (wyrażającego zasadę demokratycznego państwa prawnego) w zw. z art. 217 Konstytucji (reguła wyłączności ustawy jako

środką nakładania obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych). Zdarzało się jednak również tak, że sąd nie uznawał zasadności powoływania się na regułę *in dubio pro tributario*, uzasadniając swoje stanowisko brakiem jej normatywnej podstawy (np. w wyroku NSA, sygn. akt I FSK 1886/08).

Podstawową zaletą wprowadzenia do Ordynacji podatkowej zasady *in dubio pro tributario*, będzie zdecydowane polepszenie proceduralnej sytuacji podatnika. Nie będzie on bowiem musiał, powołując się na wspomnianą zasadę, ani wyinterpretowywać jej samemu z norm, które w założeniu mają bardzo ogólny charakter, ani też liczyć w tym zakresie na dobrą wolę sądów.

Wprowadzenie zasady w pozytywny sposób wpłynęłoby na jedną z największych bolączek polskiego prawa podatkowego, czyli jego pewność, chroniąc podatnika przed wadliwie skonstruowanymi przepisami. Tym samym, zwiększyłoby to również pewność obrotu gospodarczego, bowiem przy wątpliwym z prawnopodatkowego punktu widzenia stanie faktycznym, podatnicy byłiby zabezpieczeni w ten sposób, że spośród dwóch możliwych alternatywnych interpretacji przepisu prawa podatkowego, organ podatkowy (albo w toku dalszego postępowania sąd) musiałby wybrać opcję korzystniejszą dla podatnika. Tym samym, mogłyby do pewnego stopnia zostać zniwelowane różnice między wydawanymi w poszczególnych przypadkach interpretacjami podatkowymi, a późniejszymi decyzjami organów podatkowych.

Przy ogólnie pozytywnej ocenie proponowanej zmiany, należy poczynić pewną uwagę. Postulowany kształt zasady, odnosi się wyłącznie do wątpliwości dotyczących przepisów prawa podatkowego. Nie obejmuje jednak swoim działaniem wątpliwości co do stanu faktycznego sprawy. Idealnym wariantem byłoby wobec tego uzupełnienie treści reguły *in dubio pro tributario* o rozstrzygnięcie na korzyść podatnika również przy wątpliwościach faktycznych, na wzór zasady *in dubio pro reo*, stosowanej w procedurze karnej. Takie stanowisko znajduje swoje odzwierciedlenie w pojawiających się w orzecznictwie poglądach (np. wyrok NSA, sygn. akt II FSK 224/10, gdzie w sentencji: „*Zasada in dubio pro*

*tributario (...) nie tylko nakazuje przyjąć w procesie stosowania prawa korzystną dla podatnika wykładnię przepisów prawa (...) ale odnosi się również do wątpliwości faktycznych”).*

2. Drugą istotną i zasługującą na aprobatę zmianą proponowaną w projekcie nowelizacji, jest ograniczenie maksymalnego okresu, o jaki można przedłużyć termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Istotnie zmniejsza się tym samym pole, w zakresie którego organy podatkowe mogły (i oczywiście czyniły to) nadużywać swojej dominującej pozycji względem podatnika. Chodzi tu m.in. o możliwość przerywania biegu terminu przedawnienia wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatek został zawiadomiony. Do tej pory organ podatkowy mógł, choćby zajmując konto bankowe podatnika, przerywać bieg terminu przedawnienia, tym samym doprowadzając do sytuacji, w której ustawowy termin 5 lat przedłużał się niemal w nieskończoność. Wprowadzenie przepisu, na mocy którego przedłużenie terminu przedawnienia nie może być większe niż 3 lata, jest pomysłem godnym zdecydowanej pochwały. Oznacza to bowiem, że maksymalny termin przedawnienia zobowiązania podatkowego może wynosić 8 lat.

Rewolucyjny charakter mają dwie kolejne zmiany dotyczące przedawnień zobowiązań podatkowych. Pierwsza dotyczy zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wszczęcia w sprawie postępowania karnoskarbowego, o którym podatek został poinformowany. W projekcie nowelizacji, proponuje się uchylić przepis o tym stanowiący. Pozytywny efekt przyjęcia tej propozycji jest bezdyskusyjny. Po pierwsze, ukrócona zostanie działalność organów podatkowych, polegająca na bezzasadnym wszczynaniu postępowań karnoskarbowych zaraz przed upływem pięcioletniego terminu przedawnienia, by nie dopuścić do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Doprowadzono więc do sytuacji, w której podatek przez długie lata nie miał pewności co do stanu swoich spraw podatkowych. Warto zauważyć, że rzeczony

przepis jest przedmiotem krytyki zarówno ze strony doktryny, jak i Trybunału Konstytucyjnego (choćby w wyroku P 30/11).

Drugą rewolucyjną zmianą jest postulat uchylecia przepisu art. 70 §8, który stanowi, że nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym. Trybunał Konstytucyjny w wyroku SK 40/12 orzekł, że przepis ten jest sprzeczny z art. 64 ust. 2 Konstytucji, ponieważ różnicuje w istotny sposób zakres czasowy odpowiedzialności podatników w zależności od arbitralnego i przypadkowego kryterium, czyli posiadania nieruchomości, na której można ustanowić zabezpieczenie w formie przymusowej hipoteki. Oznacza to, że podatnicy, mimo jednakowej sytuacji podatkowej, mogą być odmiennie traktowani przez aparat skarbowy z tej tylko przyczyny, że jeden z nich ma nieruchomość, na której można ustanowić hipotekę przymusową, a drugi nie. Dodatkowo, niedopuszczalna jest sytuacja, w której zobowiązanie podatkowe nie przedawnia się w ogóle. Warto zaznaczyć, że Ministerstwo Finansów przygotowało w tym roku swój projekt nowelizacji Ordynacji podatkowej, który na pierwszy rzut oka dostosowuje przepisy ustawy do wyroku TK, ponieważ zakłada uchYLECIE art. 70 §8. Niestety, w projekcie Ministerstwa Finansów zakłada się dopisanie art. 59a, który stanowi, że przedawnienie zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką lub zastawem skarbowym nie narusza uprawnienia do uzyskania zaspokożenia z przedmiotu hipoteki lub zastawu i w tym zakresie dopuszczalna jest także zapłata zaległości podatkowej po upływie terminu przedawnienia. Oznaczałoby to de facto zachowanie status quo. Omawiany projekt nowelizacji odznacza się na tym tle rzeczywistą wartością merytoryczną.

3. Kolejną istotną zmianą proponowaną w omawianym projekcie jest uchYLECIE przepisu art. 239b §1 pkt 4 Ordynacji podatkowej. Przepis ten stanowi, że decyzji nieostatecznej można nadać rygor natychmiastowej wykonalności, gdy okres do

upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące. Uchylenie tego punktu jest logiczną konsekwencją i fundamentalnym uzupełnieniem wcześniej omawianych zmian. Ponownie bowiem mamy do czynienia z przepisem notorycznie wykorzystywanym przez organy podatkowe w celu sztucznego zawieszania biegu terminu przedawnienia. Jak słusznie wykazuje się w uzasadnieniu omawianego projektu, szczególnie kontrowersyjny jest fakt, że nawet po wykazaniu bezpodstawności decyzji o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności, przerwanie biegu przedawnienia nie jest anulowane.

4. Propozycja zmiany treści art. 81 §2 Ordynacji podatkowej i wykreślenia zeń ciężącego na podatniku obowiązku każdorazowego pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty deklaracji podatkowej, to zmiana o charakterze drobnym, jednak znacznie odciążająca podatników, zwłaszcza wzięwszy pod uwagę poziom skomplikowania polskich przepisów podatkowych. Każda próba odbiurokratyzowania rzeczywistości gospodarczej zasługuje na uwagę i przychylną ocenę, ciężko więc inaczej niż pozytywnie zrecenzować treść proponowanej zmiany.
5. Szczególnie pozytywny charakter ma propozycja uchylenia przepisów dotyczących mechanizmu korekty kosztów w podatkach dochodowych. Przepisy te, miały w zamierzeniu pomóc przedsiębiorcom, poprzez stymulowanie likwidacji zatorów płatniczych. Po dwóch latach ich obowiązywania okazuje się jednak, że spełniają funkcję wprost odwrotną do zamierzonej- zwiększają koszty prowadzenia działalności i utrudniają prowadzenie stosownych rozliczeń, nakładając na przedsiębiorców wiele obowiązków o charakterze technicznym. Postulat uchylenia tych przepisów, należy traktować jako godny pochwały wyraz autorefleksji ustawodawcy.
6. W omawianym projekcie zawarto również zmianę przepisu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, w zakresie miejsca przeprowadzania kontroli. Proponuje

się poszerzenie katalogu miejsc, w których przeprowadza się kontrolę, o miejsce przechowywania dokumentacji, w tym ksiąg podatkowych, o ile udostępnienie jej w siedzibie kontrolowanego może w znacznym stopniu utrudnić wykonywanie przez kontrolowanego działalności gospodarczej. Jest to kolejna zmiana o charakterze drobnym, ale mogąca w różnych przypadkach być sporym praktycznym udogodnieniem zarówno dla przedsiębiorców, jak i dla organów administracji.

7. Ostatnią proponowaną zmianą jest propozycja usunięcia obowiązku wydawania postanowień w sprawach zaliczania nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych, jeśli kwota nadpłaty nie przekracza trzykrotności wartości opłaty za list polecony. Zmiana ta ma charakter racjonalizujący działalność administracji państwowej i służący optymalizacji kosztów jej operowania. Należy ją więc ocenić zdecydowanie pozytywnie, choć w niektórych przypadkach może jedynie odsunąć w czasie termin poniesienia tychże kosztów, niż faktycznie je zmniejszyć (np. w sytuacji, gdy podatnik, nie wiedząc jak została zaliczona nadpłata, generuje kolejne nadpłaty przy wykonywaniu przyszłych zobowiązań podatkowych).

## PODSUMOWANIE

Omawiany projekt, należy jako całość ocenić zdecydowanie pozytywnie. Wprowadzając do polskiego porządku prawnego normatywną zasadę rozstrzygania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika, umacnia jego proceduralną pozycję i wyposaża w pewną (choć wciąż jeszcze niedostateczną) ochronę przeciwko nadgorliwym, a czasem niemal bezprawnym, działaniom organów podatkowych. Modyfikując i systematyzując kwestię przerwania i zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych, projekt zakłada wypełnienie dyrektyw zawartych w wyrokach Trybunału Konstytucyjnego i odzwierciedlonych wieloletnimi postulatami doktryny prawniczej. Przysługuje się więc ochronie praw podatników i pewności prawa podatkowego, wzmacniając jednocześnie zaufanie do



organów państwa. Szereg zmian technicznych proponowanych w projekcie, uzupełnia dwa główne jego elementy, składając się na propozycję aktu prawnego, uwzględniającego wielokrotnie podnoszone na forum publicznym uwagi. Do pełnej sanacji polskiego prawa podatkowego, prowadzi jeszcze bardzo długa droga i ciężko oczekiwać, by pojedyncza nowelizacja przyniosła spektakularne efekty w skali makro. Uznać jednak należy, że omawiany projekt jest krokiem w zdecydowanie dobrą stronę, licząc jednocześnie na kontynuację takiej linii legislacyjnej w niedalekiej przyszłości.

Cezary Kaźmierczak  
Prezes ZPP

Marcin Nowacki  
Wiceprezes ZPP

**Do wiadomości:**

1. Pan Bronisław Komorowski, Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Pan Radosław Sikorski, Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Pani Ewa Kopacz, Prezes Rady Ministrów
4. Pan Zbigniew Konwiński, Przewodniczący Podkomisji ds. Monitorowania Systemu Podatkowego

**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**

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