

Warszawa, 24 sierpnia 2018 r.

Opinia
Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji
Krajowej Rady Radców Prawnych
do projektu ustawy z dnia 4 lipca 2018 roku – Ordynacja podatkowa
(Nr z wykazu prac legislacyjnych: UD 409)

Wstęp

Projekt ustawy Ordynacja podatkowa wprowadza obszerne zmiany w zakresie materialnego i formalnego prawa podatkowego.

Obecnie obowiązujące przepisy ordynacji podatkowej, zmieniane wielokrotnie począwszy od dnia 1 stycznia 1998 roku, stały się niejednoznaczne i nie w pełni adekwatne do praktyki życia gospodarczego. Przepisy Ordynacji podatkowej są również przyczyną licznych sporów pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi, które to spory w wielu przypadkach kończą się postępowaniem sądowym.

Pierwotna konstrukcja Ordynacji podatkowej w toku licznych poprawek, zmian i poszerzeń zatraciła swój układ. Niecelowym i wręcz niemożliwym wydaje się dalsze modyfikowanie tego aktu prawnego poprzez kolejne nowelizacje.

Projekt ustawy - Ordynacja podatkowa jest bardzo obszerny, zawiera 728 artykułów. Z projektu wynika, że ustawa – Ordynacja podatkowa ma zostać podzielona na pięć działów: przepisy ogólne, zobowiązania podatkowe, postępowania podatkowe, postępowania szczególne i przepisy końcowe. Przyjęty podział na sprawa, że projektowany akt jest wewnątrznie uporządkowany. Dodatkowo wyodrębnienie przepisów o charakterze ogólnym sprawa, że są one punktem wyjścia dla dalszych, szczegółowych rozwiązań. W rezultacie zastosowania wspomnianych technik legislacyjnych nowa ustawa jest bardziej przejrzysta, co ma usprawnić jej stosowanie w praktyce.

W projekcie Ordynacji podatkowej zawarto zarówno instytucje nieznane dotychczas ogólnemu prawu podatkowemu, jak też zachowano, po odpowiedniej modyfikacji, dotychczas sprawdzone rozwiązania.

W tym miejscu warto jednak odnotować, że wielokrotnie ustawodawca w sposób niejednoznaczny definiuje pojęcia użyte w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa lub w ogóle nie definiuje niektórych pojęć używanych w projekcie. Nadto w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa prawie 60 razy jest mowa o „zainteresowanym” bez zdefiniowania tego pojęcia, co może również powodować uzasadnione wątpliwości co do zakresu użytego pojęcia. Określenie zakresu podmiotowego jest kluczowe dla powstania i wygaśnięcia zobowiązania podatkowego i pociągnięcia zobowiązanych do ewentualnej odpowiedzialności za nieprzestrzeganie przepisów. W związku z tym racjonalny ustawodawca powinien usuwać wszelkie wątpliwości co do kategorii podmiotów zobowiązanych do przestrzegania ustawy.

Dział I

Dział I projektu ustawy składa się z 12 rozdziałów.

Projektodawca doprecyzował i zdefiniował pojęcia, które występowały w ustawach podatkowych lub w Ordynacji podatkowej, jednak ich znaczenie nie było dotąd wprost określone przez ustawodawcę, lecz wynikało z poglądów doktryny lub orzecznictwa. W wyniku wprowadzonych zmian w słowniczku nowej ustawy obok znanych dotychczas pojęć, między innymi obowiązku podatkowego i podatku, zostały wprowadzone nowe definicje jak np. pojęcie zobowiązanego czy decyzji wymiarowej. Co do zasady uporządkowanie słowniczka do ustawy należy uznać za zasadne, z tym jednakże zastrzeżeniem, że nie zmodyfikowano niektórych dotychczasowych definicji zawierających zwroty niedookreślone, które to definicje obecnie są źródłem licznych sporów pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi, jak np. pojęcie ulgi podatkowej.

W dziale I zostały również umieszczone zasady ogólne prawa podatkowego, które w obecnej Ordynacji podatkowej znajdują się w części regulującej postępowanie podatkowe. Powyższe oznacza, że zasady postępowania podatkowego mają być

stosowane nie tylko na etapie postępowania podatkowego, lecz w okolicznościach każdej sprawy pomiędzy zobowiązanym a organem podatkowym, co jest rozwiązaniem zasługującym na aprobatę.

Poza zestawieniem podstawowych zasad podatkowych, pozytywnie należy również ocenić zamieszczenie w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa katalogu praw i obowiązków zobowiązanego.

W szczególności z perspektywy podatników oczekiwanym rozwiązaniem jest możliwość uzyskania informacji i wsparcia ze strony organów podatkowych przez zobowiązanego, rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść zobowiązanego, wyważania słusznego interesu obu stron oraz podejmowania jak najmniej uciążliwych działań i ugodowego załatwiania spraw. Na szczególną uwagę zasługuje nowa zasada domniemania dobrej wiary zobowiązanego, która zakłada uczciwość i rzetelność zobowiązanych w realizacji obowiązków podatkowych, chyba że wystąpi powód, aby organy podatkowe uważały inaczej. Jednakże wprowadzone zastrzeżenie może stać się narzędziem wykluczającym domniemanie dobrej wiary zobowiązanego, szczególnie że we wspomnianym przepisie nawiązano do bliżej nieokreślonego „powodu”.

W tym miejscu warto wskazać, że używanie w przepisach zwrotów niedookreślonych, które w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa występują wielokrotnie (np. „wnikliwie”, „szybko”, „działania niezbędne”, „celowy i efektywny” itp.), może stanowić zarzewie wielu sporów pomiędzy zobowiązanymi i organami podatkowymi.

Natomiast korzystne dla zobowiązanych może być objęcie ich ochroną w przypadku zastosowania się do informacji i wsparcia udzielonych przez organ podatkowy. W tym miejscu przypomnieć należy, że zakres wsparcia podatnika, określony przepisami o Krajowej Administracji Skarbowej obejmuje w zasadzie przyjmowanie dokumentów od podatnika, udzielanie wyjaśnień w zakresie przepisów prawa podatkowego (w praktyce najczęściej w formie wskazania ustawy podatkowej, która dotyczy danego zagadnienia), udzielanie informacji w zakresie sposobu wypełniania zeznań i deklaracji podatkowych, zapewnienie stanowiska komputerowego z dostępem do portalu podatkowego, informowanie o danych kontaktowych właściwych organów wraz ze

wskazaniem zakresu ich kompetencji. W przypadku gdy podatnik dostosuje się do informacji udzielonej przez urzędnika, nie będą mu naliczone odsetki za zwłokę, nie będzie wszczynane także wówczas postępowania w sprawie o wykroczenie czy przestępstwo, a jeżeli w wyniku zastosowania się zainteresowanego do udzielonej informacji powstanie nadpłata, odpowiednio zostanie naliczone jej oprocentowanie. Może jednak budzić uzasadnione obawy fakt, że wspomniana powyżej ochrona podatnika, który zastosował się do informacji i wsparcia udzielonych przez organ podatkowy może być iluzoryczna, ponieważ w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa nie zawarto norm regulujących sposób formalnego potwierdzenia faktu uzyskania informacji i wsparcia ze strony organu podatkowego. Powyższe oznacza, że zobowiązany niejednokrotnie nie będzie podlegał ochronie przewidzianej w projekcie, o ile nie będzie w stanie udokumentować faktu uzyskania informacji oraz zakresu udzielonego przez organ podatkowy wsparcia.

Na poprawę wzajemnej współpracy pomiędzy zobowiązanymi i organami podatkowymi ma mieć wpływ wprowadzenie katalogu praw i obowiązków zobowiązanego celem ułatwienia wzajemnej współpracy i umożliwienia weryfikacji jej przebiegu.

Z teoretycznego punktu widzenia rozszerzenie i zmiana katalogu zasad podatkowych oraz katalogu praw i obowiązków zobowiązanego należy ocenić pozytywnie. Powyższe stanowi bowiem wyraz licznych postulatów ze strony podatników, aby ich status w postępowaniu przed organami podatkowymi nie był uzależniony od arbitralnej decyzji pracowników organów podatkowych. Pozostaje mieć nadzieję, że – o ile planowane przepisy wejdą w życie – ich stosowanie w praktyce będzie stanowić regułę.

Wątpliwości może rodzić sens i zamiar, jaki towarzyszył ustawodawcy, który zdecydował się na zawarcie w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa art. 15 w brzmieniu: „Ustalając treść przepisów prawa podatkowego, organy podatkowe uwzględniają konstrukcję podatku, którego przepisy te dotyczą.” W szczególności powyższy przepis nie koresponduje z zawartym w projekcie art. 18, zgodnie z którym „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść zobowiązanego.” W rzeczywistości organy podatkowe mają co do zasady stosować przepisy prawa podatkowego (subsumpcja), a nie ustalać ich

treść chyba, że ustalanie treści przepisu rozumie się jako wyraz ich wykładni. Natomiast zadaniem racjonalnego ustawodawcy jest uchwalanie przepisów prawa, w tym podatkowego w taki sposób, aby nie było konieczne ustalanie treści przepisów, lecz ich stosowanie wprost. Analiza powyższych dwóch norm prowadzi więc do konkluzji, że zasada rozstrzygnięcia wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść zobowiązanego będzie wyłącznie postulatem. Podobnie, jak ma to miejsce obecnie, organy podatkowe będą więc prawdopodobnie ustalać treść przepisu i nie mieć w tym względzie wątpliwości, a tym samym *de facto* dokonywać jedynej dopuszczalnej wykładni bez względu na stanowisko i wątpliwości podatnika. Powyższy wniosek wydaje się być niestety przesądzony, ponieważ ustawodawca nie wprowadził żadnej sankcji z tytułu nieprawidłowego ustalenia treści przepisu prawa przez organ podatkowy na gruncie projektu ustawy – Ordynacja podatkowa oraz nie wprowadził żadnej odpowiedzialności dla pracowników organów podatkowych w przypadku nierozstrzygnięcia na korzyść zobowiązanego niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego.

W praktyce nie jest wiadome, w jaki sposób organy podatkowe będą interpretowały zasadę, zgodnie z którą cyt. „Organy podatkowe działają w sposób celowy i efektywny”. Istnieje obawa, że postulat ten może być postrzegany jako obowiązek realizacji celów nałożonych na organy podatkowe zgodnie z planami kontroli oraz powodować wpływy do budżetu Skarbu Państwa tytułem zobowiązań podatkowych bez względu na pozostałe zasady postępowania podatkowego.

Zgodnie z art. 23 § 1-2 projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, organy podatkowe podejmują działania niezbędne dla dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w terminie. Jeżeli po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzyga się je na korzyść zobowiązanego. Stosowanie tego przepisu w praktyce może oznaczać, że to organy podatkowe będą decydować o zakresie postępowania dowodowego i podejmować decyzję, czy w sprawie pozostały nie dające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego.

W projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa również zostały zawarte przepisy normujące sposoby działania organów podatkowych, których celem ma być zwiększona skuteczność realizacji zobowiązań podatkowych. Do tych regulacji należy przede wszystkim zaliczyć obowiązujące już przepisy dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i stosowanie środków komunikacji elektronicznej. Komunikacja elektroniczna ma stać się powszechnym sposobem kontaktów z organem podatkowym. Przypomnieć należy, że w projektowanym akcie ustawodawca zobowiązuje pełnomocników do komunikacji elektronicznej z organami podatkowymi, co ma spowodować wyłączenie innych form kontaktów z organami podatkowymi przez profesjonalnych pełnomocników. Proponuje się również by ten sam obowiązek spoczywał również na podmiotach będących użytkownikami portalu, zarejestrowanymi użytkownikami konta ePUAP oraz prowadzącymi działalność gospodarczą. W tych ostatnich wypadkach wydaje się, że elektroniczna forma komunikacji z organem podatkowym powinna być jednym z, ale nie jedynym dopuszczalnym sposobem kontaktu z organem podatkowym.

W kontekście wykonywania zawodu przez radców prawnych warto przypomnieć o obowiązku posiadania przez radcę prawnego będącego pełnomocnikiem adresu elektronicznego i posługiwania się nim w kontaktach z organami podatkowymi. Należy także zwrócić uwagę, że radca prawny jako pełnomocnik, o którym mowa w art. 96 ust. 4b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, ma nadal odpowiadać, wraz z podatnikiem, za zaległości podatkowe podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu 6 miesięcy od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, na zasadach określonych w przepisach o podatku od towarów i usług. Radca prawny może zostać również ustanowiony tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym, co stanowi novum i do tej pory nie było uregulowane w przepisach Ordynacji z 29 sierpnia 1997 roku.

Dział II

Dział II projektowanej ustawy składa się z 14 rozdziałów, obejmujących zagadnienia dotyczące zobowiązań podatkowych. Projektowane regulacje dotyczące powstawania i wygasania zobowiązań podatkowych zostały utrzymane, zmodyfikowane i pogrupowane.

Z projektowanych przepisów wynika przede wszystkim, że deklaracja rzetelna i niewadliwa stanowi dowód tego, co wynika z zawartej w niej treści, co potwierdza wiodącą rolę zobowiązanego w procesie określania, kształtowania wysokości i zakresu zobowiązań podatkowych.

Przepisy dotyczące zasad podpisywania i składania deklaracji, dokonywania korekt deklaracji i ich skuteczności należy również ocenić pozytywnie, choć w tym zakresie projektodawca nie wprowadza znaczących zmian. Podatnik, jako strona postępowania, będzie mógł dokonać korekty deklaracji podatkowej jeszcze przed wydaniem decyzji, w terminie wyznaczonym do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, co w konsekwencji pozwoli szybciej załatwić sprawę. O możliwości skorygowania deklaracji organ będzie zobowiązany zawiadomić stronę, jednocześnie z podaniem zobowiązanemu informacji o terminie zapoznania się z zebrany materiałem dowodowym. W efekcie podatnik będzie mógł samodzielnie skorygować deklarację, nie czekając na decyzję organu. Niemniej jednak zakres, w jakim podatnik winien jest skorygować deklarację nie będzie podany, wskutek czego będzie się on musiał sam domyśleć, co należałoby skorygować. Powyższe może oznaczać, że postępowanie podatnika może nie być prawidłowe, a postępowanie nie zakończy się wydaniem decyzji wymiarowej tylko w sytuacji, gdy organ podatkowy nie zgłosi uwag do korekty zeznania. Zmiany takie bez wątplenia należy uznać co do zasady za pozytywne z perspektywy podatnika, o ile podatnik będzie w stanie w pełnym zakresie ustalić rodzaj nieprawidłowości, które wystąpiły w jego sprawie. Niestety, nie wyłączono lub nie ograniczono możliwości wszczęcia w stosunku do podatnika w takich wypadkach innych postępowań – np. karnoskarbowych. Nadto projektowane przepisy wskazują wprost, że deklaracje złożone w niewłaściwym organie zostaną przekazane do organu właściwego, o czym składający deklarację zostanie poinformowany. Jest to rozwiązanie korzystne dla podatników. Negatywnie natomiast należy ocenić przepisy, które przewidują powrót obowiązku pisemnego uzasadniania przyczyn korekty. Przypomnieć należy, że przed kilkoma miesiącami zrezygnowano z obowiązku składania wyjaśnień w tym zakresie.

Z kolei wśród sposobów wygasania zobowiązań podatkowych na uwagę zasługują nieznanne dotąd regulacje w zakresie terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych, które wprowadzają odrębne okresy przedawnienia wymiaru podatku i prawa do poboru podatku. W przypadku przedawnienia prawa do wymiaru zobowiązań podatkowych został przewidziany 3-letni i 5-letni termin. 3-letni termin przedawnienia wymiaru zobowiązania podatkowego będzie w zasadzie dotyczył rozliczania podatków, które nie są związane z działalnością gospodarczą. Z kolei 5-letni termin przedawnienia wymiaru zobowiązania podatkowego dotyczyć będzie pozostałych rozliczeń podatkowych oraz rozliczeń podatku przez płatników. Niestety, co również jest novum zastrzeżonym na korzyść fiskusa – ww. termin przedawnienia może ulec wydłużeniu o jeden rok w sytuacji złożenia przez podatnika korekty w okresie 6 miesięcy przed upływem terminów (w zakresie określonym w przepisach). Natomiast przedawnienie poboru spowoduje, że zobowiązanie podatkowe wygaśnie z upływem 5 lat od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru (przedawnienie poboru). Oznacza to tym samym, że łączny okres przedawnienia dochodzenia zobowiązania podatkowego od zobowiązanego w konsekwencji zostanie wydłużony co najmniej do 8 lub 10 lat. Powyższe należy ocenić negatywnie z uwagi na wydłużenie okresów, w których organy podatkowe mogą kwestionować prawidłowość rozliczeń podatkowych.

W kontekście przepisów o nadpłacie i zwrocie podatku, jak wynika z projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, wprowadzono zmiany w zakresie powstania nadpłaty oraz zasad oprocentowania nadpłat powstałych wskutek orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości UE. Ponadto w projektowanych regulacjach przewidziano także krótszy termin zwrotu nadpłaty, bez uprzedniego wydawania decyzji, o ile nie stanowi to bezpodstawnego wzbogacenia. Niestety ustawodawca nie zdecydował się na uregulowanie zasad oceny, czy w danym wypadku zwrot nadpłaty może stanowić bezpodstawne wzbogacenie. Natomiast wartościowym rozwiązaniem, o ile będzie stosowane w praktyce, jest obowiązek zwrotu podatnikowi nadpłaconego podatku w sytuacji ujawnienia tej okoliczności przez organ podatkowy, bez prowadzenia postępowań i wydawania decyzji w tym względzie. Niemniej jednak powołane przepisy wymagają chęci dostrzeżenia przez pracownika organu podatkowego zaistnienia nadpłaty podatku. Tym samym – o ile co do zasady nowe instytucje należy ocenić

pozytywnie, to ich zastosowanie w praktyce może w ogóle nie mieć miejsca, a egzekucja przepisu wydaje się nie być możliwa.

W odniesieniu do zagadnienia odpowiedzialności za zobowiązania wskazać należy, że zgodnie z proponowanym art. 231 Ordynacji podatkowej, podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania czynności, o których mowa w art. 12, 13 oraz 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli umowa o pracę lub umowa cywilnoprawna były pozorne lub ukryte – do wysokości zaliczki, do której pobrania zobowiązany był płatnik. Jednocześnie z projektu ustawy - Ordynacja podatkowa nie wynika kto i w jakim trybie miałby uznawać umowy o pracę lub umowy cywilnoprawne za pozorne lub ukryte. Nie zdefiniowano także pojęcia „umowa ukryta”, co stanowi narzędzie pozwalające na rozszerzającą i właściwie dowolną interpretację tego pojęcia przez organy podatkowe.

Nadto z projektu ustawy – Ordynacja podatkowa wynika, że osoba trzecia nie ponosi odpowiedzialności przewidzianej w niniejszym rozdziale, jeżeli byłoby to rażąco niesłuszne. Wyłączenie odpowiedzialności osoby trzeciej za podatki, zaległości podatkowe i odsetki wydaje się być słuszne, jednak przesłanka wyłączenia odpowiedzialności („rażąco niesłuszne”) stanowi zwrot niedookreślony i prawdopodobnie będzie stanowiło w wielu wypadkach podstawę do subiektywnej oceny organu podatkowego, niekorzystnej dla osoby trzeciej.

Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa przewiduje odpowiedzialność rozwiedzionego małżonka podatnika za zaległości podatkowe byłego małżonka z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w czasie trwania ustroju wspólności majątkowej. W dotychczasowych przepisach zakres takiej odpowiedzialności nie był ograniczony kwotowo. W projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa proponuje się, aby odpowiedzialność ta została ograniczona do wysokości wartości rynkowej udziału w majątku wspólnym, jaki przypadł rozwiedzionemu współmałżonkowi podatnika. Niestety ustawodawca nie określił, na jaką datę ustala się wartość rynkową udziału w majątku wspólnym, co zapewne będzie prowadziło do kolejnych sporów z organami podatkowymi lub rozbieżności w stosowaniu tego przepisu w praktyce.

Podobna sytuacja zaistniała w odniesieniu do kwestii odpowiedzialności spółki niemającej osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo. Taka spółka odpowiada za powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa zaległości podatkowe tej osoby związane z wniesionym przedsiębiorstwem, a odpowiedzialność jest ograniczona do wartości wniesionego przedsiębiorstwa. Z projektu niestety nie wynika, o jaką „wartość” chodzi (rynkowa, bilansowa, inna?) oraz na jaki dzień ustala się wartość przedsiębiorstwa.

Kwestią do ponownego rozważenia na gruncie projektowanych przepisów jest uznanie osób pełniących obowiązki członka zarządu w momencie likwidacji za osoby trzecie i przeniesienie na nie odpowiedzialności za zaległości podatkowe powstałe po likwidacji spółki, co wydaje się być nieuprawnione w świetle obowiązujących przepisów innych ustaw, w tym Kodeksu spółek handlowych (po otwarciu likwidacji spółkę reprezentują bowiem likwidatorzy, a nie członkowie zarządu).

W projekcie Ordynacji uwzględniono też potrzebę zapewnienia sukcesji działalności gospodarczej przedsiębiorców i w tym celu wprowadzono nieznaną dotąd instytucję zapisobiercy windykacyjnego, który będzie mógł nabyć przedsiębiorstwo i wstąpić we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy związane z tym przedsiębiorstwem. Jest to rozwiązanie oczekiwane przez przedsiębiorców i konieczne z perspektywy spadkobierców.

W projekcie zdefiniowano pojęcie „następcy prawnego”, którym jest ten, kto na zasadach wynikających z ustawy wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki. Ustawodawca nie doprecyzował jednak wprost, czy następca prawny ma wstępować w prawa i obowiązki podatnika, płatnika czy inkasenta.

Dział III

W dziale III „Postępowanie podatkowe” zawarte zostały przepisy proceduralne, które w dużej mierze regulują zasady prowadzenia postępowań podatkowych na analogicznych zasadach, jak ma to miejsce obecnie. Dział III jest najbardziej obszerny i składa się aż z 24 rozdziałów. Do projektu ustawy wprowadzono nieznaną obecnie

ustawie procedury, dające możliwość zawarcia umowy podatkowej, umowy o współdziałanie, przeprowadzenia mediacji, postępowania uproszczonego, ustalania wartości rzeczy oraz konsultacji. Pozytywnie należy odnieść się do kwestii przeciwdziałania przewlekłości postępowania, wydawania urzędowych informacji ogólnych o istotnych zmianach przepisów podatkowych oraz procedurę odtwarzania akt.

Większość regulacji zawartych w Dziale III zasługuje na aprobatę, zakładają one bowiem w większym stopniu niż obecnie ochronę pozycji zobowiązanego, ułatwiania we wzajemnych relacjach między stronami stosunku prawnopodatkowego oraz szybsze i tańsze procedowanie. Niestety ustawodawca nie zdecydował się na usankcjonowanie skutków niewykonania umów i porozumień zawartych pomiędzy zobowiązanymi i organami podatkowymi.

Przepisy dotyczące stron, załatwiania spraw, doręczeń nie zostały istotnie zmodyfikowane, ich treść została jedynie uporządkowana. Podobnie jak przepisy dotyczące wezwań, poza zmianami technicznymi wprowadzono promowanie kontaktu telefonicznego oraz komunikacji elektronicznej, co wydaje się być wyrazem sprostania oczekiwań zarówno podatników, jak i pracowników organów podatkowych.

Na pozytywną opinię zasługuje wprowadzenie oczekiwanej przez podatników możliwości przywrócenia przez organ podatkowy terminu wynikającego z przepisów prawa podatkowego w przypadku jego uchybienia przez zobowiązanego. Instytucja ta będzie miała przykładowo zastosowanie w przypadku składania deklaracji podatkowych, czy też złożenia oświadczenia o wyborze formy opodatkowania.

Efektywność postępowania podatkowego ma podnieść wprowadzenie standardowego wzoru wniosku o wszczęcie postępowania oraz odwołania/zażalenia zawierającego podstawowe wymogi wynikające z ordynacji podatkowej. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu Ordynacji podatkowej, mają to być wzory podobne do tych, które obowiązują w odniesieniu do interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Przepisy dotyczące dowodów, metryk i protokołów pozostały w zdecydowanej części bez zmian. Nowością ma być możliwość dokonywania konfrontacji w ramach czynności przesłuchania, celem zwiększenia efektywności postępowania dowodowego poprzez bieżące ustalenie rozbieżności w wypowiedziach i ich ewentualne usunięcie w toku podejmowanej czynności. Proponowane rozwiązanie zwiększy wiarygodność dowodów z przesłuchania, zmniejszy koszty postępowania i uciążliwości związane z udziałem strony w toku odrębnie dokonywanych czynności.

W rozdziale 10 Ustawodawca wprowadził nową instytucję procedury podatkowej – to jest „umowę podatkową” będącą wyrazem konsensualnego (opartego na porozumieniu) sposobu załatwiania spraw podatkowych między podatnikami a organami podatkowymi. Wprawdzie umowa podatkowa nie zastępuje decyzji podatkowej – tj. samodzielnie nie rozstrzyga sprawy, jednak jest wyrazem opcji ugodowego załatwiania spraw. Zawarcie umowy podatkowej ma w swoim założeniu przyczynić się do usprawnienia postępowania oraz zwiększyć efektywność działania organów podatkowych. Podstawową korzyścią umowy podatkowej jest uzyskanie możliwości porozumienia i dobrowolnego wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika. Warto zauważyć, że umowa podatkowa może polegać na wzajemnych ustępstwach, przy czym nie wyjaśniono, na czym te ustępstwa mają polegać i jakie byłyby skutki braku chęci do ustępstw ze strony organu podatkowego czy też podatnika. Jak już wskazano powyżej, nie uregulowano także skutków niewykonywania lub nienależytego wykonywania takiej umowy.

Instytucją, która stanie się zapewne sposobem rozwiązywania sporów pomiędzy organami podatkowymi oraz zobowiązanymi i była od lat postulowana, jest mediacja z udziałem bezstronnej i neutralnej osoby trzeciej: mediatora. Warto zauważyć, że mediatorem może być np. radca prawny. Sprawę do mediacji kieruje organ podatkowy, który może to uczynić na wniosek lub za zgodą strony. Mediacja ma doprowadzać do zawarcia umowy podatkowej pomiędzy organem a podatnikiem i w ten sposób ułatwiać i przyspieszać postępowanie podatkowe. Co do zasady wprowadzenie instytucji mediacji należy ocenić pozytywnie. Należy jednak zaznaczyć, że w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa wskazano, że organ podatkowy odmawia skierowania

sprawy do mediacji w drodze postanowienia bez określania przesłanek takiej odmownej decyzji.

W praktyce podatnicy będą zapewne korzystać również z nieznanej dotąd w postępowaniu podatkowym instytucji postępowania uproszczonego, mającego zastosowanie do spraw, w których limit kwotowy nie przekroczy 5.000zł.

W projekcie Ordynacji podatkowej wydłużono terminy do wniesienia odwołania z 14 do 30 dni i zażalenia z 7 do 14 dni. Wprowadzono także znaną z procedury postępowania administracyjnego możliwość rezygnacji z odwołania od decyzji na rzecz skierowania skargi na drogę sądową.

Dział IV

Dział IV zawiera przepisy normujące postępowania szczególne. W dotychczas obowiązującej Ordynacji podatkowej takie postępowania nie występowały. Na uwagę zasługują: konsultacja skutków podatkowych transakcji i umowa o współdziałanie.

Celem konsultacji z organem podatkowym będzie wydanie decyzji w sprawie skutków podatkowych dokonanych przez wnioskodawcę transakcji, w szczególności dotyczącej przeniesienia własności składników majątkowych, ich użytkowania, udzielania pożyczek i kredytów, procesów restrukturyzacyjnych czy wspólnych przedsięwzięć. W ramach tej procedury przewidziano udzielanie wyjaśnień do wszelkich zgłoszonych wątpliwości jak też dokonywanie uzgodnień między organami podatkowymi a wnioskodawcami. Organ podatkowy będzie kompleksowo oceniał zdarzenia gospodarcze mające wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego. W przypadku późniejszego wydania w zakresie tego podatku decyzji wymiarowej, organ podatkowy uwzględniac będzie w niej treść decyzji w sprawie skutków podatkowych. Opłata za wydanie decyzji w przedmiocie konsultacji uzależniona m. in. od wartości transakcji czy statusu zainteresowanego wnioskodawcy. Co do zasady taki tryb konsultacji należy ocenić pozytywnie. Zauważyć jednak należy, że wskazana w projekcie wysokość opłaty (nawet 100.000 zł) może stanowić barierę uniemożliwiającą niektórym podatnikom podejmowanie tej procedury.

Z kolei umowa o współdziałanie będzie miała na celu realizację przyjętych obowiązków przez podatnika i organ podatkowy. Podatnik będzie zobowiązywał się do przestrzegania prawa podatkowego w warunkach wzajemnego zaufania, zaś organ podatkowy do przejrzystości i zrozumienia charakteru działalności prowadzonej przez podatnika. Nie jest jednak do końca jednoznacznie określony sens wprowadzania w życie umów o współdziałania oraz ich efekt, co może czynić tę instytucję iluzoryczną.

Warto odnieść się także do modyfikacji zasad wydawania informacji i interpretacji przepisów prawa podatkowego. W przypadku istotnej zmiany lub wprowadzenia nowych przepisów prawa podatkowego minister właściwy do spraw finansów publicznych ma wydawać z urzędu, bez zbędnej zwłoki, także przed ich wejściem w życie, informacje i wyjaśnienia, w jakim zakresie przepisy te wpływają na prawa i obowiązki podatnika (informacje ogólne). Biorąc pod uwagę częstotliwość zmian prawa podatkowego należy zastanowić się, jak w rzeczywistości ma wyglądać procedura wydawania informacji ogólnych. Nie wyjaśniono również, jaki jest cel wydawania tych informacji oraz czy zastosowanie się do informacji będzie chroniło podatnika.

Zwrot niedookreślony zawiera natomiast przepis, zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje z urzędu bez zbędnej zwłoki interpretację ogólną w przypadku wpłynięcia znacznej liczby wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych dotyczących takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, złożonych w takim samym stanie prawnym. Sformułowanie „znaczna ilość” nie jest określone w sposób konkretny.

Uzasadnionym rozwiązaniem jest przekazanie do kompetencji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatków i opłat lokalnych (dla których organem podatkowym jest obecnie organ samorządowy). Przepisy przewidują, że przed wydaniem interpretacji w tym zakresie Dyrektor Krajowej Informacji Podatkowej będzie jednak występował do samorządowego organu podatkowego o pisemne stanowisko w zakresie złożonego wniosku. Brak stanowiska w zakresie wniosku będzie uznawany za akceptację projektu interpretacji przez samorządowy organ podatkowy. Projektowane przepisy zapewne wpłyną na ujednoczenie treści wydawanych interpretacji w zakresie podatków

lokalnych faktycznych, niemniej jednak mogą stanowić wyraz ograniczenia decyzyjności organów samorządu terytorialnego. W interesie podatników ma być również przewidziane poszerzenie zakresu informacji zamieszczanych w Biuletynie Informacji Publicznej oraz informowanie podatnika z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku płacenia podatku wynikającego z uchylonej przez orzeczenie interpretacji. Z niejasnych powodów ustawodawca posługuje się w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa zamiennie pojęciem „zainteresowany” i „wnioskodawca”, bez zdefiniowania żadnego. Negatywnie należy ocenić planowane wprowadzenie wysokiej opłaty za złożenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w przypadku, gdy jego przedmiotem będzie szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe. Brak kryteriów oceny stopnia skomplikowania stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego może sprawić, że nakładanie wysokich opłat stanie się w przyszłości elementem każdego postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego.

Zasadnym jest również ustosunkowanie się do zasad ustalania wartości rzeczy lub praw majątkowych przewidzianych w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa. Problematyka określania tej wartości występuje w niemal wszystkich ustawach podatkowych, jednak planowane zmiany rodzą ryzyko ich wyłącznej i niekorzystnej dla podatników interpretacji przez organ podatkowy. Mianowicie organ podatkowy może wezwać zobowiązanego do podwyższenia lub obniżenia wartości rzeczy lub praw majątkowych, jeżeli w ocenie organu podatkowego wskazana przez zobowiązanego wartość rzeczy lub praw majątkowych znacznie odbiega od wartości rynkowej. W wezwaniu organ podatkowy wskazuje wartość rzeczy lub praw majątkowych według własnej, wstępnej oceny oraz przesłanki, którymi kierował się przy jej dokonaniu i wzywa zobowiązanego do wskazania przyczyn uzasadniających podanie wartości znacznie odbiegającej od tej wartości. Jeżeli zobowiązany, pomimo wezwania, nie określił wartości, nie dokonał zmiany wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość rzeczy lub praw majątkowych. Określenie wartości ma więc nastąpić arbitralnie przez organ podatkowy w formie adnotacji. Jedynie w przypadku, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać biegłego. Ocena, kiedy wymagane są wiadomości specjalne, nie została w projekcie przedstawiona. Nie wskazano również, czy decyzja

organu podatkowego podlega zaskarżeniu, jednak forma podjęcia tej decyzji (adnotacja) może oznaczać brak możliwości sprzeciwu podatnika. W obowiązujących obecnie przepisach ustaw podatkowych w podobnych sytuacjach opinia biegłego jest konieczna, zaś organ podatkowy określa wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych bez względu na to, czy wymagane są wiadomości specjalne.

Podsumowanie

Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa należy co do zasady ocenić pozytywnie. Analizowany projekt przewiduje liczne rozwiązania mające w swoim założeniu usprawnić relacje pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi. Zobowiązani mają mieć zapewnione większe możliwości potwierdzenia prawidłowości swojego postępowania i gwarancję realizacji swoich zobowiązań podatkowych bez ryzyka poniesienia negatywnych konsekwencji, w tym finansowych.

Jednakże zakładana w projekcie zmiana relacji pomiędzy zobowiązanymi a organami podatkowymi może nie nastąpić automatycznie wraz z wejściem w życie nowej ustawy. Stosowanie w praktyce przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa będzie wymagało przede wszystkim dobrej woli i chęci współpracy pomiędzy zobowiązanymi i organami podatkowymi, bez jednoczesnej możliwości wymuszenia takiego współdziałania.

W związku z tym, że w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa wprowadzono liczne nowe instytucje, procedury i tryby postępowań, istnieje wątpliwość czy podatnicy i organy podatkowe będą w stanie zastosować je w praktyce. Nie wiadomo także, w jaki sposób i w oparciu o jakie kryteria oceny należy dokonać wyboru najlepszego w danej sytuacji trybu postępowania. Mnogość procedur, które nie nakładają na organy podatkowe żadnych obowiązków może sprawić, że podatnicy będą wszczynać te procedury ze świadomością, że ich wykonanie wymaga, ale nie gwarantuje współpracy ze strony organu podatkowego.

Nie sposób również pominąć faktu, że w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa ustawodawca wielokrotnie wykorzystuje zwroty niedookreślone. Przepisy zawierające takie niedookreślone sformułowania są obecnie źródłem wielu sporów pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami. W przypadku uchwalania aktów prawnych

zawierających takie zwrotu, zapewne w przyszłości będą one powodem kolejnych sprzecznych interpretacji organów podatkowych czy wyroków sądów administracyjnych, co zaprzecza idei pewności prawa.

r.pr. Monika Markisz