



Poznań dn. 13 sierpnia 2014

Komentarz do proponowanych zmian w Ordynacji podatkowej

POSTULAT 1: Wprowadzenie zasady ogólnej rozstrzygnięcia wątpliwości co do wykładni przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika

po art. 2 dodaje się art. 2a w brzmieniu:

„Art. 2a. Nie dające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.”;

Wprowadzenie do przepisów prawa podatkowego zasady *in dubio pro tributario* oceniamy pozytywnie. Tego rodzaju postulat był od dawna zgłaszany także w doktrynie prawa podatkowego m.in. w szeregu publikacjach prof. Adama Mariańskiego.

W kontekście proponowanej zmiany pojawia się pytanie o skutki prawne naruszenia powyższej zasady przez organy podatkowe. Zdaniem prof. A. Mariańskiego ustanowienie zasady *in dubio pro tributario*, *explicite* w ustawie oznaczałoby, iż wszelkie odstępstwa od rezultatów wykładni językowej są możliwe tylko i wyłącznie wówczas, gdy są korzystne dla podatnika, jak również pozwoli także podnieść zarzut odwoławczy (skargi) naruszenia przez organy podatkowe (sądy administracyjne) zasady ustanowionej *explicite*.

Mając zatem na uwadze, wagę prawną zasady *in dubio pro tributario* zasadne wydaje się większe rozbudowanie norm prawnych w zakresie skutków prawnych jej naruszenia np. o nałożenie na organy podatkowe obowiązku odrębnego ustosunkowania się w uzasadnieniu decyzji w przypadku podniesienia przez stronę zarzutu naruszenia zasady *in dubio pro tributario*.

POSTULAT 2: Dostępność oraz przejrzystość bazy interpretacji indywidualnych

w art. 14i:

a) § 3 otrzymuje brzmienie:

„§ 3. Interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, są zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej niezwłocznie, nie później jednak niż w ciągu 30 dni od dnia wydania.”,

b) dodaje się § 4 w brzmieniu:

„§ 4. W Biuletynie Informacji Publicznej niezwłocznie zamieszcza się informację o zmianie lub uchyleniu interpretacji indywidualnej, nie później jednak niż w ciągu 30 dni od dnia zmiany lub uchylecia.”;

Zmiana porządkująca, ważna ze względu na doprecyzowanie terminu, w jakim najpóźniej interpretacje mają być umieszczane na stronach www., jak i ich zmiany.

Niemniej jednak biorąc pod uwagę obecną praktykę organów wydających interpretacje, kompletność bazy interpretacji nie podniesie jej wartości dla podatników, jeśli nie zmieni się podejście tychże organów względem dokonanych interpretacji przepisów prawa podatkowego w innych interpretacjach umieszczonych już w bazie. Mimo, iż podatnicy składając wniosek o interpretację danego przepisu w uzasadnieniu wniosku wskazują na interpretacje, które zostały wydane w podobnych, a często w takich samych stanach faktycznych, organ wydający interpretacje ocenia te interpretacje, jako nie mające żadnego znaczenia. Np. *„Ponadto, w odniesieniu do przywołanego przez Wnioskodawcę rozstrzygnięcia organu podatkowego, tut. Organ informuje, że wydane zostało ono w indywidualnej sprawie i nie ma zastosowania, ani konsekwencji wiążących, w odniesieniu do żadnego innego zaistniałego stanu faktycznego bądź zdarzenia przyszłego.”¹* Poza tym podobnie organy wydające interpretacje odnoszą się do wyroków sądów administracyjnych lub innych sądów i organów podatkowych, twierdząc, że nie stanowią one wykładni obowiązującego prawa np. *„Krańcowo wyjaśnić należy odnosząc się do powołanego przez Stronę wyroku Sądu Najwyższego, iż jakkolwiek wyroki sądów kształtują pewną linię wykładni obowiązującego prawa, jednak dotyczą wyłącznie konkretnych spraw, w danym stanie prawnym. Należy stwierdzić, że rozstrzygnięcia to zapadło w indywidualnej sprawie i w świetle art. 87 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej nie jest źródłem powszechnie obowiązującego prawa i tym samym nie może być wiążące dla organu wydającego przedmiotową interpretację. Nadto wskazać należy, iż przywołany przez Wnioskodawcę rozstrzygnięcia organów podatkowych dotyczące przepisów prawa wydane zostały w indywidualnych sprawach i nie mogą być źródłem praw i obowiązków w innych sprawach. Na mocy art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 roku - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) źródłami powszechnie obowiązującego prawa w Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia. Z uwagi na powyższe przywołane rozstrzygnięcia organów podatkowych nie są wiążące dla tut. Organu podatkowego. Każdą sprawę Organ podatkowy jest zobowiązany traktować indywidualnie.”²*

Nie zmienia takiego podejścia krytyka ze strony sądów administracyjnych *„Obowiązujący od dnia 1 lipca 2007 r. przepis art. 14e § 1 Ordynacji wychodzi poza zasadę związania wyrokiem tylko w sprawie, w której on zapadł i nadaje orzecznictwu sądowemu walor normatywny także w stosunku do innych indywidualnych spraw załatwianych w drodze interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacji indywidualnych). Od tej daty orzecznictwo stało się istotnym miernikiem legalności wydawanych interpretacji indywidualnych. Jego nieuzasadnione zaś pomijanie narusza wyrażoną w art. 121 § 1 Ordynacji zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do*

¹ interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 05.06.2014 r. nr ILPB2/415-284/14-2/TR

² interpretacja Dyrektora Izby skarbowej w Warszawie z 28.02.2013 r. nr IPPB1/415-1535/12-2/KS

organów podatkowych (por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1916/08, System Informacji Prawnej "Lex" nr 477390)."³/

Podsumowując, baza interpretacji nie będzie miała żadnej wartości dla podatnika, jak długo nie będzie mógł oczekiwać, że w jego konkretnej sytuacji może oczekiwać rozstrzygnięcia analogicznego do przyjętego w już wydanych interpretacjach. Nie jest również tajemnicą, że w bazie interpretacji można znaleźć wydane w takich samych sprawach sprzeczne z sobą interpretacje, które pomimo tej sprzeczności pozostają w obrocie prawnym. Wynika to z faktu, że organ wydający interpretacje zmienia niekiedy całkowicie swoje stanowisko w kolejnych wydawanych interpretacjach, nie zmieniając jednocześnie tych wcześniej opublikowanych. Zatem, bez zmian w zakresie sposobu dokonywania wykładni prawa przez organ wydający interpretacje, w tym bez przyjęcia założenia trwałości linii interpretacyjnej, baza danych interpretacji nie będzie stanowiła wsparcia podatników w zakresie poprawnego dokonywania rozliczeń podatkowych, a wręcz jest narzędziem szkodliwym. Jeżeli bowiem podatnik korzystając z wiedzy dostarczanej przez bazę interpretacji zastosuje się do linii interpretacyjnej wynikającej z wydawanych interpretacji, a następnie linia ta zostanie zmieniona przez organ wydający interpretacje, podatnik taki nie jest chroniony w żaden sposób, jeżeli sam o interpretację nie wystąpił. Powołanie się w toku postępowania na stosowanie się do linii interpretacyjnej wynikającej z interpretacji zamieszczonych w bazie nie jest bowiem argumentem za uznaniem poprawności jego działania.

POSTULAT 3: Zwiększenie pewności, co do zaistnienia przedawnienia podatkowego poprzez uporządkowanie wyjątków przerywających bądź zawieszających bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego

- w art. 70:

a) po § 4 dodaje się § 4a w brzmieniu:

„§ 4a. W przypadku, o którym mowa w § 4, przedłużenie terminu przedawnienia nie może być większe niż dalsze 2 lata.”,

b) w § 6 uchyla się pkt 1,

c) w § 7 uchyla się pkt 1,

d) uchyla się § 8,

e) dodaje się § 9 w brzmieniu:

„§ 9. Łączny okres zawieszenia biegu terminu przedawnienia, o którym mowa w § 6 pkt 4 i 5, nie może przekraczać 2 lat.”;

- uchyla się art. 70c;

- art. 71 otrzymuje brzmienie:

³ wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 21.05.2013 r., sygn. akt I SA/Kr 340/13

„Art. 71. Przepisy art. 70 stosuje się odpowiednio do należności płatników lub inkasentów z tytułu niepobranych albo niewpłaconych podatków.”;

Przepisy wchodzi w życie w dniu 1 stycznia 2016 r.

Zmiana brzmienia art. 70 § 4 od 1 września 2005 r., iż przerwanie biegu terminu przedawnienia wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony, może mieć miejsce wielokrotnie spowodowała, że zobowiązanie w konsekwencji może nigdy nie ulec przedawnieniu. Mimo uznania go przez Trybunał Konstytucyjny za zgodny z Konstytucją, to jednak budzi poważne kontrowersje, szczególnie, gdy organy podatkowe nie wykonują faktycznie czynności egzekucyjnych. Postulowana zmiana wprowadzająca zastrzeżenie w § 4a, jak najbardziej zasadna.

Zawieszenie biegu przedawnienia poprzez wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe niewątpliwie nie raz zostało już skrytykowane, jako narzędzie wykorzystywane wyłącznie do zawieszenia biegu przedawnienia. Uchylenie tej regulacji również jest zasadne. Wprowadzenie do Ordynacji podatkowej, jako przyczyny zawieszenia biegu terminu przedawnienia, przesłanki związanej z postępowaniem karnym skarbowym od 2003 r., a następnie preredagowanie przepisu zmianą obowiązującą od 1 września 2005 r. stanowiło jedynie dodatkowy instrument dla organów podatkowych, aby móc wymierzyć i egzekwować zobowiązanie, zamiast mobilizować organy do sprawnego działania, a więc weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatnika z budżetem w odpowiednim czasie.

Wyeliminowanie § 8, jako wykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego, niewątpliwie zasadne. Przepis budził wiele kontrowersji i był postrzegany przez wielu podatników jako niesprawiedliwy, bowiem jeśli podatnik posiadał majątek w postaci nieruchomości, to zobowiązanie nigdy się nie przedawniało, a podatnik bez majątku takiej dotkliwości mógł uniknąć.

Być może zmiany powinny iść jeszcze dalej - jeżeli termin przedawnienia zobowiązania podatkowego ma gwarantować podatnikowi, iż po jego upływie weryfikacja wysokości zobowiązania podatkowego nie jest już możliwa, należy rozważyć przedłużenie ogólnego terminu przedawnienia i zrezygnować z norm pozwalających na jego zawieszenie lub przerywanie.

POSTULAT 4: Ograniczenie możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej

w art. 239b w § 1:

a) pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości.”,

b) uchyla się pkt 4.

Przepisy wchodzi w życie w dniu ... 2016 r.

Wykreślenie z Ordynacji Podatkowej prawa organów podatkowych do nadania natychmiastowej wykonalności decyzjom nieostatecznej tylko dlatego, że termin przedawnienia upływa za 3 miesiące wzbudza kontrowersje i bywa nadużywany ze strony organów podatkowych. Podstawowy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, tj. 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, jest wystarczającym terminem na zweryfikowanie rozliczeń podatnika. Wszczywanie postępowań przez organy podatkowe pierwszej instancji na krótko przed upływem przedawnienia i wydawanie decyzji (które z założenia miały być decyzjami niepodlegającymi wykonaniu, aby uniknąć często nieodwracalnych szkód przymusowym wykonaniem decyzji, która jest następnie uchylana lub unieważniana oraz związanych z tym skutków budżetowych), a następnie nadawanie im rygoru natychmiastowej wykonalności – zgodnie wszak z prawem – niweczy założenia wprowadzonych zmian *państwa przyjaznego*. Proponowana eliminacja przesłanki umożliwiającej nadawanie rygoru natychmiastowej wykonalności jest zasadna i pozwoli wyeliminowanie nieodwracalnych skutków związanych z wszczynaniem egzekucji.

POSTULAT 5: Wprowadzenie fakultatywności składania uzasadnienia do korekty deklaracji podatkowej

w art. 81 § 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji.”;

Wydaje się, że skoro podatnik ma prawo do korekty deklaracji i wykazanego w niej zobowiązania, to wskazanie uzasadnienia przyczyny korekty nie powinno stanowić przesłanki dla skuteczności korekty. Składane korekty deklaracji i tak mogą być weryfikowane przez organy podatkowe (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa), zatem podawanie przyczyn korekty nie zwalnia organów podatkowych z możliwości weryfikacji. Zmiana zasadna.

POSTULAT 6: Uproszczenie procedury postępowania podatkowego: rozpatrywanie spraw przez organ podatkowy drugiej instancji i zakres postępowania dowodowego przeprowadzanego przez ten organ

- w art. 182:

a) w § 1 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynika potrzeba uzupełnienia tych dowodów lub ich porównania z informacjami pochodzącymi z banku, bank jest obowiązany na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego, dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej do sporządzenia i przekazania informacji dotyczących strony postępowania w zakresie:”

b) § 3 i 3a otrzymują brzmienie:

„§ 3. Towarzystwa funduszy inwestycyjnych na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego, dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej są obowiązane do sporządzania informacji o umorzonych jednostkach uczestnictwa. Przepis § 1 w części dotyczącej wystąpienia z żądaniem stosuje się odpowiednio.

§ 3a. Podmioty prowadzące rachunki zbiorcze w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2010 r. Nr 211, poz. 1384 oraz z 2011 r. Nr 106, poz. 622, Nr 131, poz. 763 i Nr 234, poz. 1391), na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego lub dyrektora izby skarbowej są obowiązane do sporządzania informacji o wysokości dochodów (przychodów) przekazanych na rzecz podatników uprawnionych z papierów wartościowych zapisanych na takich rachunkach oraz o kwocie pobranego podatku. Przepis § 1 w części dotyczącej wystąpienia z żądaniem stosuje się odpowiednio.”;

- art. 183 otrzymuje brzmienie:

„Art. 183. Z żądaniem sporządzenia i przekazania informacji, o których mowa w art. 182, naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, dyrektor izby skarbowej lub dyrektor izby celnej może wystąpić po uprzednim wezwaniu do udzielenia informacji z tego zakresu albo do upoważnienia odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego, dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie tych informacji, a strona w wyznaczonym terminie:

1) nie udzieliła informacji;

2) nie upoważniła odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego, dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie informacji;

3) udzieliła informacji, które wymagają uzupełnienia lub porównania z informacjami pochodzącymi z instytucji finansowej.”;

- w art. 184:

a) § 1 otrzymuje brzmienie:

„§ 1. Naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, dyrektor izby skarbowej lub dyrektor izby celnej, występując z żądaniem, o którym mowa w art. 182, powinien zwracać szczególną uwagę na zasadę szczególnego zaufania pomiędzy instytucjami finansowymi a ich klientami.”,

b) w § 3 w pkt 2 lit. b i c otrzymują brzmienie:

„b) nie wyraziła zgody na udzielenie naczelnikowi urzędu skarbowego, naczelnikowi urzędu celnego, dyrektorowi izby skarbowej lub dyrektorowi izby celnej upoważnienia do zażądania tych informacji, lub

c) w terminie określonym przez naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego, dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej nie udzieliła informacji albo upoważnienia.”;

- art. 185 otrzymuje brzmienie:

„Art. 185. Instytucje finansowe wymienione w art. 182 odmawiają udzielenia informacji, jeżeli żądanie naczelnika urzędu celnego, naczelnika urzędu skarbowego, dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej nie spełnia wymogów formalnych określonych w art. 184 § 2 i 3.”;

- art. 229 otrzymuje brzmienie:

„Art. 229. Organ odwoławczy może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie.”;

- w art. 233 uchyla się § 2;

Przepisy wchodzi w życie w dniu 1 stycznia 2016 r.

Proponowane zmiany dałyby szersze możliwości doprowadzenie do rozstrzygnięcia spraw przez organ drugiej instancji. Organ odwoławczy powinien, jeśli jest taka potrzeba, uzupełnić materiał dowodowy poprzez samodzielne przeprowadzenie postępowania dowodowego aby móc dokonać takiego rozstrzygnięcia. Kierunek zmian zasadny, szczególnie jeśli weźmiemy pod uwagę oczekiwanie podatników w zakresie szybkości postępowania. W praktyce bowiem zdarza się, że organy podatkowe nie podejmują ciężaru dokonania rozstrzygnięcia i doszukując się uchybień w postępowaniach pierwszoinstancyjnych, przekazują sprawy do ponownego rozpatrzenia. Powoduje to niepotrzebne przedłużanie postępowań, często również poprzez zaskarżenie przez podatników, którzy chcą uzyskać merytoryczne rozstrzygnięcie w zakresie postawionych im zarzutów, rozstrzygnięcia przekazującego sprawę do ponownego rozpatrzenia. „Przerzucanie” rozstrzygnięcia nie budzi zaufania do organów państwa, zatem zmiana słuszna.

Dodatkowo, konieczne jest wzmocnienie pozycji strony postępowania w zakresie obowiązku przeprowadzenia przez organ podatkowy wnioskowanych przez nią dowodów.

POSTULAT 7: Uchylenie obowiązków administracyjnych „korekty kosztów” w podatkach dochodowych

W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.) uchyla się art. 24d.

W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.) uchyla się art. 15b.

Przepisy przejściowe:

1. Do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy dokonali, na podstawie art. 24d ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo zwiększenia przychodów, stosuje się przepisy art. 24d ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, w zakresie możliwości zwiększenia kosztów uzyskania przychodów.

2. Do podatników podatku dochodowego od osób prawnych, którzy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy dokonali, na podstawie art. 15b ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu

obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo zwiększenia przychodów, stosuje się przepisy art. 15b ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, w zakresie możliwości zwiększenia kosztów uzyskania przychodów.

Przepisy mające doprowadzić do zlikwidowania zatorów płatniczych stały się w praktyce mało efektywne. Założenia być może słuszne, niemniej jednak zasadnicze utrudnienia ewidencyjne, wielokrotne korekty itp. spowodowały, że odstąpienie od takiej formy regulowania płatności wśród kontrahentów zostanie pozytywnie odebrane przez podatników, choć być może nie przez wszystkich.

POSTULAT 8: Zmniejszenie uciążliwości kontroli dla podatników i administracji

W ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2013 r. poz. 672, z późn. zm.) w art. 80a ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Kontrolę przeprowadza się w siedzibie kontrolowanego, miejscu wykonywania działalności gospodarczej lub w innym miejscu przechowywania dokumentacji, w tym ksiąg podatkowych, w godzinach pracy lub w czasie faktycznego wykonywania działalności gospodarczej przez kontrolowanego. W przypadku gdy dokumentacja jest prowadzona lub przechowywana poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany na żądanie kontrolującego jest obowiązany zapewnić dostęp do dokumentacji w swojej siedzibie albo w miejscu jej prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie jej w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić wykonywanie przez kontrolowanego działalności gospodarczej.”.

Zmiana zasadna, tym bardziej, że przepisy Ordynacji podatkowej miejsce przeprowadzenia kontroli podatkowej określają szerzej. Zatem doprowadzenie do spójności przepisów słuszne.

Uwaga ogólna

Przedstawione zmiany należy ocenić pozytywnie, są one jednak niewystarczające.

Przykładowo pilnie należałoby również dokonać zmian w przepisach pozwalających organowi na zabezpieczenie ewentualnego zobowiązania podatkowego (art. 33 inst. Ordynacji podatkowej). W praktyce, powyższa regulacja pozwala organom podatkowym na zabezpieczenie na majątku podatnika na cały okres prowadzenia postępowania podatkowego, które uwzględniając przepisy o zawieszeniu lub przerwaniu terminu przedawnienia może trwać wiele lat. Przez cały ten okres podatnik nie może korzystać z majątku, co często prowadzi do upadłości zanim postępowanie podatkowe zostanie zakończone.

Ponadto, przedstawione zmiany nie korespondują z rządowym projektem założeń w Ordynacji podatkowej, który zawiera szereg zmian niekorzystnych dla podatników. W związku z powyższym należałoby przyjąć jednolitą „politykę” w zakresie podejścia do zmian ww. ustawie.

