

Wprowadzenie

W polskim systemie prawnym podatki odgrywają ogromną rolę. Na przestrzeni ostatnich lat wzrosło również znaczenie prawa finansowego, postrzeganego jednak przede wszystkim jako jednostronne działanie nastawione na realizację celów podatkowych. Funkcjonujący obecnie system podatkowy jest skomplikowany i niejasny dla wielu podatników, co powoduje konieczność wydawania licznych interpretacji przez organy administracji skarbowej. W tak szeroko rozumianym prawie podatkowym nadal brak jasnych i precyzyjnych rozwiązań, które zapobiegałyby zarówno tworzeniu się luk prawnych, jak i całego „gąszczy” przepisów, w którym trudno się poruszać nawet profesjonalistom. Od 1.1.1998 r., tj. od daty obowiązywania Ordynacji podatkowej, ta swego rodzaju Konstytucja podatkowa była przedmiotem wielokrotnych nowelizacji, licznych opracowań doktryny, wielu wypowiedzi glosatorów (aprobujących i krytycznych) oraz oczywiście przedmiotem ogromnej liczby orzeczeń sądów administracyjnych obu instancji.

W zakresie stosowania Ordynacji na przestrzeni ponad 20 lat, wypowiadał się również resort finansów, dokonując wykładni przepisów oraz przedstawiając różne propozycje zmian legislacyjnych. Zmiany te polegały nie tylko na tworzeniu nowych instytucji prawnych, czy też wprowadzaniu przepisów nakładających kolejne obowiązki na podatnika, ale wiele zmian zmierzało także do zmniejszenia „dysonansu” między organami administracji podatkowej a podatnikiem, który w stosunku obywatel-organ zajmuje zdecydowanie gorszą pozycję.

Wśród licznych zmian konstytucji podatkowej, jakie nastąpiły w ostatnich latach, należy zwrócić uwagę na te najbardziej istotne z punktu widzenia podatnika. I tak, w 2008 r. (z mocą obowiązującą od 1.1.2009 r.) ustawodawca wprowadził regulacje, które zmniejszyły obciążenia podatkowe oraz stworzyły ramy zarówno dla stabilnego wzrostu gospodarczego, jak i optymalnych warunków dla prowadzenia działalności gospodarczej. Zaproponowano m.in.:

- 1) obowiązywanie zasady niewykonywania decyzji nieostatecznych,

- 2) stworzenie nowej instytucji zawiadamiania podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli,
- 3) wprowadzenie trybu uchylenia zabezpieczenia przymusowego w razie przyjęcia zabezpieczenia dobrowolnego,
- 4) rozszerzenie form zabezpieczenia wykonania decyzji (zastaw na lokacie bankowej),
- 5) zawiadamianie podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania,
- 6) określenie 5-letniego terminu przedawnienia na weryfikację zwrotu podatku VAT oraz wysokości straty w podatku dochodowym,
- 7) możliwość rozłożenia na raty orzeczonych kosztów postępowania podatkowego.

W katalogu zmian wprowadzonych ustawą z 7.11.2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318) znalazły się zarówno te, które dotyczyły interpretacji podatkowych (zmiany „kosmetyczne”), zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, złożenia prawnie skutecznej deklaracji, czy też zmian odnoszących się do zapłaty podatków, jak i zmian w brzmieniu przepisów regulujących odpowiedzialność osób trzecich (przede wszystkim nabywcy przedsiębiorstwa, dzierżawcy i użytkownika oraz współników spółki jawnej, cywilnej, partnerskiej oraz komplementariusza i członków zarządu). Ustawodawca zaproponował szereg nowych zapisów, które obowiązują od 1.1.2009 r. I tak, w Dziale IV dodano cały nowy Rozdział 16a „Wykonanie decyzji” (art. 239a–239j OrdPU), w którym szczegółowo omówione zostały zasady wykonania decyzji nieostatecznych, ostatecznych oraz decyzji o zabezpieczeniu. W art. 239a–239j OrdPU znalazły się m.in. regulacje określające przesłanki nadania rygору natychmiastowej wykonalności, formę prawną nadania rygору przez organ podatkowy, właściwość organów w tym zakresie. W Rozdziale 16a ustawodawca wskazał również, w jakich przypadkach nie nadaje się rygору natychmiastowej wykonalności oraz kiedy organ podatkowy I instancji może wstrzymać wykonanie decyzji ostatecznej. Kolejne liczne zmiany dotyczyły postępowania podatkowego, uregulowanego w Dziale VI OrdPU. Rozszerzono zapisy mówiące o reprezentacji kontrolowanego, dodano nowe przepisy art. 282b i 282c, które uszczegółowiły ponowne wszczęcie kontroli podatkowej, jak również tryb prowadzenia kontroli.

Istotne zmiany Ordynacji podatkowej, obowiązujące od 1.1.2014 r., miały charakter porządkowy i stanowiły konsekwencję zmian w przepisach o podatku dochodowym i podatku VAT, bądź zostały „wymuszone” postanowieniami Trybunału Konstytucyjnego. Nowelizacja wprowadzona ustawą z 26.7.2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1027):

- 1) rozszerzyła możliwość dokonywania płatności podatków lokalnych kartami płatniczymi o wszelkie instrumenty płatnicze,

- 2) wprowadziła zmiany w kwotach zabezpieczeń i zastawów,
- 3) rozszerzyła katalog przesłanek, od zaistnienia których uzależnione jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,
- 4) nałożyła na organy podatkowe i celne obowiązek zawiadamiania dłużnika o nie-
rozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania,
- 5) wdrożyła dyrektywę Rady UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, mającą usprawnić wymianę informacji pomiędzy polską administracją podatkową, a jej odpowiednikami w innych krajach Unii Europejskiej.

Kolejne zmiany istotne dla podatnika wprowadziła ustawa z 10.9.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649 ze zm.). Wspomniana regulacja zaimplementowała do polskiego porządku prawnego postanowienia art. 8 dyrektywy Rady 2011/16/UE z 15.2.2011 r. w sprawie współpracy administracji w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64 z 11.3.2012 r., s. 1). Zaproponowała także rozwiązania mające na celu promowanie samodzielnego korygowania przez podatników błędów w deklaracjach w przypadku zaniżenia zobowiązania podatkowego – bez oczekiwania na działanie organu podatkowego. Celem nowelizacji było również uszczelnienie systemu poboru podatków poprzez zmiany regulacji z zakresu informacji podatkowych, zobowiązań podatkowych i kontroli podatkowej. Ponadto ustawa zrealizowała zalecenia Trybunału Konstytucyjnego ujęte w postanowieniu z 29.10.2014 r. (S 5/14, niepubl.; zostało omówione w informacji prawnej Biura Legislacyjnego Kancelarii Senatu z 4.12.2014 r. Nr BL-112-209-TK/14) w zakresie „odpowiedniego unormowania sposobu komunikowania na żądanie wnioskodawcy o wydaniu na jego wniosek interpretacji indywidualnej oraz o zawartej w niej ocenie jego stanowiska albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy”. Ustawa uzupełniła również instytucję pełnomocnictwa procesowego, dokonując podziału na pełnomocnictwo ogólne, szczególne i do doręczeń oraz przewidując wykorzystanie środków komunikacji elektronicznej do składania pełnomocnictw. Wspomniana zmiana była niezbędna z uwagi na fakt, że aktualne rozwiązania prawne w zakresie pełnomocnictwa, bazujące na pochodzących z lat 60. XIX w. regulacjach Kodeksu postępowania administracyjnego, zdecydowanie nie przystawały do obecnego otoczenia prawnego.

Wszystkie wymienione wyżej obszary zmian były postrzegane jako niezwykle korzystne dla podatnika. Dotyczyło to zarówno zmian o charakterze porządkującym procedury, jak i tych, które wprowadzały nowe instytucje prawne oraz nowe tryby postępowania. Obecnie, po dziewięciu latach stosowania „zmienionego” prawa, można uznać, że ówczesne nowelizacje Ordynacji spełniły oczekiwania podatników, choć są też takie obszary zmian, które pozostały wyłącznie w sferze zamierzeń ustawodawcy. Głosy podatników oraz doktryny wskazują, że praktyka organów podatkowych niejako „wypaczyła” intencje ustawodawcy m.in. w przedmiocie

niewykonywania decyzji nieostatecznych. Zdaniem podatników organy podatkowe od lat nadużywają art. 239b § 2 Ordynacji podatkowej, który pozwala na nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności w przypadku choćby uprawdopodobnienia, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane.

Zasygnalizowanie najistotniejszych nowelizacji Ordynacji podatkowej na przestrzeni ostatnich lat jest jedynie pretekstem do omówienia ogromnych, niemal rewolucyjnych zmian, jakie obowiązują nas od 1.1.2019 r. W wyniku prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, powołanej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21.10.2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. z 2014 r. poz. 1471), została stworzona nowa regulacja prawna, która całkowicie przebudowała dotychczas obowiązującą Ordynację podatkową. Zdaniem Autorki niniejszej publikacji nowe rozwiązania ustawowe charakteryzują się racjonalnym układem przepisów oraz przejrzystą i czytelną treścią, która odpowiada nowym wyzwaniom społecznym i gospodarczym. Tak duże zmiany w Ordynacji zostały zresztą podyktowane zarówno wejściem Polski do Unii Europejskiej, jak i rozwojem technologii oraz zjawiskami i procesami będącymi przedmiotami prawa podatkowego. Wiele przepisów uległo przecież dezaktualizacji, co w efekcie spowodowało wypracowanie modelowej części ogólnej prawa podatkowego zamiast kolejnej rekonstrukcji aktu w oparciu o wcześniej wypracowany wzorzec. Nie ulega wątpliwości, że Ordynacja podatkowa – jako duża kodyfikacja podatkowa – powinna w sposób twórczy, jednolity, logiczny i wewnętrznie spójny normować konkretną dziedzinę życia społecznego. Czy ten cel został osiągnięty? Zdaniem Autorki główne założenia „dużej kodyfikacji” zrealizowali już pierwsi twórcy Ordynacji, którzy po transformacji ustrojowej „zbudowali” nowoczesną konstytucję podatkową poprzez połączenie ustawy o zobowiązaniach podatkowych, Ordynacji podatkowej z 1934 r. oraz poszczególnych przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego. Efekty prac Komisji Kodyfikacyjnej powołanej w 2014 r. dopełniły i unowocześniły Ordynację podatkową, nadając jej charakter kompleksowej regulacji podatkowej (przepisy Ordynacji obowiązującej od 1.1.2019 r. mają obecnie zastosowanie we wszystkich należnościach publicznoprawnych, z wyłączeniem należności objętych ustawami *lex specialis*). Co zatem proponuje nam ustawodawca w 2019 roku, bo przecież każdy początek nowego roku oznacza tradycyjnie wiele zmian w przepisach podatkowych?

Znowelizowana Ordynacja podatkowa wprowadza zarówno nowe instytucje podatkowe, nieznane dotychczas polskiemu systemowi prawnemu, jak również modyfikuje już istniejące przepisy. Wśród nowych instytucji prawnych chroniących prawa podatnika i jego relacje z administracją podatkową znalazły się takie mechanizmy jak:

- 1) zasady ogólne prawa podatkowego oraz otwarty katalog praw i obowiązków podatnika,

- 2) reprezentacja w prawie podatkowym oraz przywrócenie terminu materialno-prawnego,
- 3) umorzenie podatku,
- 4) mediacja, umowa podatkowa i umowa o współdziałanie,
- 5) środki zwalczania przewlekłości postępowania, postępowania uproszczonego oraz dotyczące „bagatelnych” kwot podatku,
- 6) zawieszenie postępowania z uwagi na „sprawę reprezentatywną”,
- 7) procedura konsultacyjna oraz urzędowe informacje ogólne o istotnych zmianach przepisów prawa podatkowego.

Zdaniem Autorki wszystkie wspomniane wyżej propozycje ustawodawcy są interesujące, jednak podatnicy powinni zwrócić szczególną uwagę na możliwość wznowienia terminu na złożenie deklaracji (PIT, CIT, VAT), krótszy okres przedawnienia wymiaru podatku, zawieranie umowy podatkowej w sprawach spornych oraz prawo do wnioskowania o umorzenie nie tylko podatku, ale również zaległości podatkowej. Ta ostatnia propozycja jest o tyle istotna, że dotychczas podatnik mógł wystąpić wyłącznie o umorzenie zaległości podatkowej, czyli zobowiązania, którego termin zapłaty już upłynął. Oczekiwanie na upływ terminu wiązało się z ryzykiem naliczania odsetek od zaległości. Nowa Ordynacja pozwala uzyskać ulgę jeszcze w okresie, gdy termin płatności podatku nie minął. Korzystna dla podatnika jest również możliwość skorzystania z samodzielnego skorygowania deklaracji bez oczekiwania na decyzję organu, co w konsekwencji ograniczy odsetki za zwłokę oraz odpowiedzialność karnoskarbową. Istotny pozostaje również zakaz orzekania na niekorzyść podatnika, tzn. wydawania przez organ pierwszej instancji decyzji pogarszającej sytuację strony w przypadku uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia, jak również prawo podatnika do rezygnacji z postępowania odwoławczego na rzecz skargi do sądu administracyjnego.

Kodyfikacja podatkowa obowiązująca od 2019 r. nie zrealizowała jednak wszystkich postulatów zgłaszanych zarówno przez stronę rządową, jak i środowiska akademickie, organizacje społeczne czy też praktyków (doradców podatkowych, sędziów, urzędników). Zdaniem Autorki pominięcie pewnych kwestii było słuszne, a w pewnych obszarach – nawet konieczne. Bezzasadne byłoby ujęcie w Ordynacji podatkowej instrumentu prawnego w postaci egzekucji należności, przepisów ustrojowych kształtujących funkcjonowanie organów podatkowych, kontroli celno-skarbowej (została już uregulowana w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej), czy też instytucji tzw. „autoryzowanego podatnika” lub „rzetelnego podatnika”. Ta ostatnia propozycja wiązałaby się z przyznaniem szczególnych przywilejów określonej kategorii podatników, co z kolei mogłoby prowadzić do złamania konstytucyjnej zasady równości. Podział podatników na „rzetelnych” i „nierzetelnych” naruszałby, zdaniem Autorki, zasadę domniemania dobrej wiary

zobowiązanego i wiązały się z ryzykiem „obejścia” zakazu ingerencji państwa w konkurencyjność podmiotów gospodarczych. Za kontrowersyjną należy także uznać propozycję resortu finansów dotyczącą wprowadzenia wniosków grupowych o wydanie interpretacji podatkowych. Zdaniem Autorki proponowane przepisy stanowiły tzw. *superfluum* ustawowe. Projektowane regulacje zostały już wcześniej umiejscowione w polskim systemie prawnym i jako powtórzenie obowiązujących norm były po prostu zbędne. Dotychczas funkcjonujące regulacje, takie jak interpretacje indywidualne, ogólne i szczególne klauzule obejścia prawa podatkowego, metody weryfikacji transakcji przez organy podatkowe, a także regulacje z zakresu cen transferowych, kompleksowo zabezpieczają Skarb Państwa przed próbami dokonywania niedozwolonych optymalizacji podatkowych oraz innych form nadużycia prawa. Według Autorki wprowadzenie instytucji wniosków grupowych, które byłyby uzupełnieniem funkcjonujących klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, mogłoby nastąpić wyłącznie *pro futuro*.

Niezależnie od charakteru i rodzaju zaproponowanych zmian bezsporny pozostaje fakt, że w postępowaniu administracyjnym organy fiskalne i podatnik nie są i nigdy nie będą równoprawnymi stronami stosunków prawnopodatkowych.

O zrównaniu praw będziemy mogli mówić wyłącznie w sytuacji, kiedy organ i podatnik (skarżący) wkroczą na drogę sądową. Tylko dzięki sądownictwu administracyjnemu (sądownictwu powszechnemu w przypadku złożenia pozwu o odszkodowanie) podatnik i organ podatkowy będą dysponować w tym samym stopniu ustanowionymi gwarancjami procesowymi oraz będą mieć identyczne możliwości dochodzenia swoich racji. W procesie wystąpią jako równoprawni uczestnicy sporu, który odbędzie się przed bezstronnym i niezawisłym arbitrem, podczas jawnego postępowania sądowego.

Nie ulega wątpliwości, że podatki to ta sfera życia publicznego, która dotyka ogół społeczeństwa. Z prawem podatkowym mamy do czynienia wszyscy, gdyż każdy musi płacić daninę na rzecz budżetu państwa. Nasze obowiązki względem fiskusa uruchamiają całą maszynę podatkową, a my stajemy się uczestnikami stosowania prawa – uczestnikami, których świadomość prawna ma ogromne znaczenie w kontaktach z organami podatkowymi.

Niniejsza publikacja stanowi próbę uporządkowania najistotniejszych kwestii związanych z instytucjami prawnymi umożliwiającymi podatnikowi wystąpienie np. z wnioskiem o zastosowanie ulg podatkowych, o udzielenie interpretacji, o uznanie prawidłowości wyboru i stosowania ceny transferowej, o przyjęcie zabezpieczenia, o dokonanie potrącenia, o stwierdzenie nadpłaty, skorygowanie deklaracji itp.

W książce przedstawiono w sposób szczegółowy możliwości wzruszenia decyzji (postanowienia) organu zarówno w trybie zwykłym (odwołanie, zażalenie), jak i w postępowaniach nadzwyczajnych – zmierzających do usunięcia z obrotu prawnego decyzji ostatecznych (wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji, uchylenie bądź zmiana decyzji ostatecznej). W publikacji omówiono rów-

niez takie zagadnienia jak udział organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym, udzielanie pełnomocnictw, tryb składania skarg na „opieszalność” organu, przywrócenie terminu, wszczęcie oraz zasady prowadzenia postępowania, prawa podatnika w zakresie postępowania dowodowego, kontrolnego oraz czynności sprawdzających. Z niniejszego komentarza Czytelnik dowie się, w jakich okolicznościach możemy mówić o bezprzedmiotowości postępowania i jakie to rodzi skutki dla podatnika. Książka wskazuje także przesłanki zawieszenia, omawia odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa, kary porządkowe oraz tryb postępowania w zakresie zwrotu kosztów postępowania.

Odrębny dział pracy został poświęcony sądowej ochronie stron postępowania podatkowego. W tej części publikacji omówione zostały znaczenie i zadania sądów administracyjnych, zakres kognicji WSA i NSA, rodzaje wydawanych orzeczeń i tryb ich zaskarżenia, sposób sporządzenia skargi do WSA oraz skargi kasacyjnej do NSA, jak również przesłanki warunkujące przyznanie skarżącemu pomocy prawnej.

Zobowiązania podatkowe oraz postępowanie podatkowe i sądownoadministracyjne omówione w niniejszej pracy uwzględniają aktualny stan prawny i opierają się na obowiązujących przepisach Ordynacji podatkowej oraz ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Książka zawiera wzory pism oraz wnioski kierowane do organów podatkowych i sądów (skargi, skargi kasacyjne, pozwy). Jednocześnie publikacja została wzbogacona obszernymi komentarzami oraz objaśnieniami, które eksplikują zagadnienia merytoryczne związane z daną instytucją bądź trybem postępowania. Ponadto do każdego wzoru dołączono wykaz literatury oraz orzecznictwo sądów administracyjnych (WSA i NSA) oraz Sądu Najwyższego.

Mam nadzieję, że praca ta w istotny sposób pomoże zarówno podatnikom, jak i ich profesjonalnym pełnomocnikom wybrać najkorzystniejszy sposób załatwienia sprawy oraz dokonać oceny otrzymanych pism urzędowych oraz decyzji podatkowych, a w przypadku niezadowolenia z rozstrzygnięcia organu sporządzić odwołanie, wniosek czy też skargę do WSA oraz skargę kasacyjną do NSA. Nie chodzi przecież o unikanie płacenia podatków, ale raczej o wykorzystanie obowiązujących instrumentów prawnych do jak najkorzystniejszego rozwiązania problemów podatkowych. Bo jak powiedział A. Godfrey: „Jestem dumny mogąc płacić podatki na rzecz mojego kraju; byłbym jednak równie dumny, gdyby w grę wchodziła połowa tej kwoty”.

* Pisma urzędowe wydawane przez Dyrektorów Izb Skarbowych zachowują swoją aktualność, mimo że obecnie interpretacje indywidualne wydaje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

Warszawa, maj 2019 r.

dr Monika Wyszomirska-Lapczyńska
radca prawny